



rijksuniversiteit
 groningen

Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen

Proefschrift

ter verkrijging van de graad van doctor aan de
 Rijksuniversiteit Groningen
 op gezag van de
 rector magnificus prof. dr. E. Sterken
 en volgens besluit van het College voor Promoties.

De openbare verdediging zal plaatsvinden op

donderdag 12 januari 2017 om 16.15 uur

door

Martijn Albers

geboren op 15 december 1970
 te Hoorn

Promotores

Prof. dr. B.G. van Zadelhoff

Prof. dr. L.C.A. Verstappen

Beoordelingscommissie

Prof. dr. J.N. Bouwman

Prof. dr. R.N.G. van der Paardt

Prof. dr. R.A. Wolf

ISBN (gedrukt): 978-90-367-8976-9
ISBN (eboek): 978-90-367-8975-2

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1.....	6
INLEIDING.....	6
1.1. In breed perspectief.....	6
1.2. Van Slot Bommelstein naar de hedendaagse realiteit.....	7
1.3. Onroerende zaken; eigendom en beperkt zakelijke rechten.....	8
1.4. Onroerende zaken als belastingobject.....	9
1.5. Beperkt zakelijke rechten als belastingobject.....	10
1.6. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting.....	12
1.6.1. Omzetbelasting.....	12
1.6.2. Overdrachtsbelasting.....	13
1.6.3. Samenloop.....	14
1.7. Inkomstenbelasting.....	15
1.8. Doel onderzoek en afbakening onderzoeksterrein.....	16
1.9. Verantwoording methodologie en opzet onderzoek.....	17
1.10. Bestaand onderzoek.....	17
1.11. Wenselijk onderzoek.....	18
HOOFDSTUK 2.....	19
INLEIDING CIVIEL RECHT.....	19
2.1. Inleiding.....	19
2.2. De beperkt zakelijke rechten.....	20
2.2.1. Erfdienstbaarheid.....	21
2.2.2. Erfpacht.....	23
2.2.3. Opstal.....	27
2.3. Overdracht.....	30
2.4. Vestiging en verjaring.....	31
2.5. Levering onder voorbehoud.....	31
2.6. Stapelen beperkte rechten.....	32
2.7. Wijziging.....	34
2.8. Verlies van beperkte rechten.....	35
2.9. Invloed van tenietgaan hoofdrecht op onderrecht.....	37
2.10. Appartementsrechten.....	37
HOOFDSTUK 3.....	39
OMZETBELASTING.....	39
3.1. Inleiding.....	39
3.2. Rechtskarakter van de heffing.....	40
3.3. Gelijkschakeling.....	43
3.4. Omvang van de vergoeding als wettelijke voorwaarde.....	47
3.5. Vergoeding op basis van de waarde in het economisch verkeer.....	54
3.6. Beperking in de overdraagbaarheid.....	58
3.7. Economische vestiging en overdracht.....	60
3.8. Tenuitgaan van beperkt zakelijke rechten.....	64
3.9. Overgang opstellen.....	67
3.10. Wijziging van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen. ..	68
3.11. Centralen en het verlaten van het begrip lichamelijke zaak voor beperkt zakelijke rechten.....	70
3.12. Levering onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht.....	77
3.13. Ondernemerschap van de hoofdgerechtigde.....	80

3.14. De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten als verhuur	82
3.14.1. Inleiding	82
3.14.2. Verhuuranalogie.....	83
3.14.3. Overdracht als verhuur	84
3.14.4. Opzegging en afstand als verhuur	85
3.14.5. Wijziging als verhuur	87
3.15. Verhuurkenmerken van de beperkt zakelijke rechten.....	88
3.15.1. Inleiding	88
3.15.2. Opstalrecht.....	88
3.15.3. Erfpacht.....	93
3.15.4. Erfdienstbaarheid	93
3.16. Appartementenrechten.....	96
3.17. Samenvatting en conclusies.....	97
HOOFDSTUK 4	107
OVERDRACHTSBELASTING.....	107
4.1. Inleiding	107
4.2. Verkrijging van beperkt zakelijke rechten.....	108
4.3. Waardering van beperkt zakelijke rechten.....	110
4.4. Waarde van de schuldplichtigheid	113
4.5. Afkoop van de schuldplichtigheid	121
4.6. Tenietgaan van het beperkt zakelijke recht.....	122
4.7. Overgang van zaken.....	126
4.8. Promotie van een recht	130
4.9. Overdracht hoofdrecht	132
4.10. Wijziging van het beperkt zakelijke recht.....	133
4.11. Levering onder voorbehoud van een beperkt recht	135
4.12. Opvolgende verkrijging.....	138
4.13. Onroerend goed lichamen	139
4.14. Samenvatting en conclusies	140
HOOFDSTUK 5	148
CUMULATIE OMZETBELASTING EN OVERDRACHTSBELASTING	148
5.1. Inleiding	148
5.2. Verkrijging als fictieve verhuur.....	149
5.3. Krachtens	152
5.4. Economische en civielrechtelijke vestiging.....	154
5.4.1. Economische vestiging.....	154
5.4.2. Civielrechtelijke vestiging als BTW levering van goederen na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor onbelaste prestaties	156
5.4.3. Civielrechtelijke vestiging als verhuur van onroerende zaken na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor onbelaste prestaties	159
5.4.3.1. Vergoeding ten tijde van de economische vestiging voldoet aan voorwaarde artikel 3 lid 2 WOB	160
5.4.3.2. Vergoeding ten tijde van de economische vestiging voldoet niet aan voorwaarde artikel 3 lid 2 WOB	161
5.4.4. Civielrechtelijke vestiging als BTW levering van goederen na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor belaste prestaties.....	162

5.4.5.	Civielrechtelijke vestiging als verhuur van onroerende zaken na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor belaste prestaties.....	166
5.4.6.	De economische en civielrechtelijke vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling.....	167
5.4.6.1.	De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als levering van goederen.....	169
5.4.6.2.	De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als verhuur aan de niet aftrekgerechtigde afnemer.....	170
5.4.6.3.	De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als verhuur aan de aftrekgerechtigde afnemer.....	171
5.5.	Beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak	172
5.6.	A-B-C uitgifte.....	174
5.7.	Eerste ingebruikneming en het gebruik als bedrijfsmiddel.....	176
5.8.	Onroerende zaken en onroerende goederen	177
5.9.	Stapelen van rechten	183
5.10.	Samenvatting en conclusies	185
HOOFDSTUK 6		193
INKOMSTENBELASTING		193
6.1.	Inleiding	193
6.2.	Eigen woning	194
6.3.	Aftrek	198
6.4.	WOZ Waarde	206
6.5.	Recht van erfpacht in Box 3.....	209
6.6.	Hoofdgerechtigdheid (bloot eigendom) in Box 3	213
6.7.	Perceel grond met opstallen in box 3	214
6.8.	Negatieve waarde van het recht	215
6.9.	Samenvatting en conclusies	216
HOOFDSTUK 7		220
SAMENVATTING EN CONCLUSIES		220
7.1.	Inleiding	220
7.2.	Civil recht	220
7.3.	Omzetbelasting.....	222
7.4.	Overdrachtsbelasting.....	231
7.5.	Cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting.....	235
7.6.	Inkomstenbelasting	242
7.7.	Tot slot.....	244
CHAPTER 7.....		246
SUMMARY AND CONCLUSIONS		246
7.1	Introduction.....	246
7.2.	Civil law	246
7.3.	Turnover tax	248
7.4.	Transfer tax.....	255
7.5.	Cumulation of turnover tax and transfer tax	259
7.6.	Income tax.....	265
7.7.	In conclusion	267
TREFWOORDENREGISTER.....		269

AFKORTINGEN	272
LITERATUURLIJST	273
JURISPRUDENTIELIJST	274
BESLUITENLIJST	276

HOOFDSTUK 1 INLEIDING

1.1. In breed perspectief¹

Lang geleden was er een dwerg Kwetal genaamd. Kwetal is op doorreis naar het zuiden, maar voordat hij zijn reis kon voortzetten, diende hij nog aan zijn verplichting te voldoen om aan de oude dame, Grit genaamd, zijn belasting te betalen. Grit woont in de Gorrelgrot waar het allesbehalve warm en gezellig is. Om zich van zijn beste kant te laten zien begint Kwetal een praatje met de oude dame en informeert belangstellend naar de zoon van Grit. Grit vertelt dat haar zoon lekker slaapt en dat zij zich zorgen maakt over het feit dat haar zoon uit zijn krachten is gegroeid. De grond die Grit thans ter beschikking staat is niet voldoende om haar steeds maar groeiende zoon te herbergen. Voor Grit is er echter een lichtpuntje. De erfpacht van een nabij gelegen perceel loopt, af als er niet op tijd een talent komt. Grit is er heilig van overtuigd dat de erfpacht niet op tijd zal worden ingelost en verheugt zich erop dat haar leven er daarom volgend jaar heel anders uit zal zien. Haar zoon zal het bezit krijgen van het vrijkomende perceel grond. Het gesprek loopt af en Kwetal voldoet zijn belasting. Bij zijn vertrek zegt Kwetal nog tegen Grit: *"Dat van die erfpacht snap ik niet helemaal, want ik heb nu maar een klein denkraam. Maar het lijkt me niet zo best voor de lieden die op je grond wonen"*.

Kwetal vervolgt zijn weg naar het zuiden en al denkend aan de erfpachtkwestie loopt hij langs Slot Bommelstein. Het kwartje valt. Grit sprak over Slot Bommelstein. Bommelstein is in gevaar. Hij meldt zich bij Slot Bommelstein, waar de trouwe bediende Joost voor hem opendoet. Kwetal doet verhaal bij Heer Bommel en Tom Poes en vertelt hun : *"Er dreigt gevaar uit het duister van het verleden. Mijn denkraam is tochtig en veel weten is eruit gewaaid. Maar ik weet wel, dat er iets uit het verleden gaat komen. Iets gevaarlijks voor Bommelstein en voor iedereen in de buurt. Hier is iets dat het kan tegenhouden"*. Kwetal geeft Heer Bommel een metalen schijfje dat lijkt op een soort buitenlands muntstuk. Dit kan de Heer Bommel natuurlijk niet aannemen als Heer van Stand. Een Heer van Stand neemt iets dergelijks niet aan en zeker niet van iemand die het al niet ruim heeft. Kwetal verlaat Bommelstein en laat Heer Bommel en Tom Poes toch met het muntje achter.

Het verhaal vervolgt. Heer Bommel dineert met zijn vrienden markies Cantecler en burgemeester Dickerdack. Na afloop van het diner zit Heer Bommel met de markies en de burgemeester om de haard en zij buigen zich over de moeilijke keuze welk digestief zij zullen nemen. Op dat moment wordt het gezelschap wreed verstoord door de komst van Grit. Grit staat voor de deur als verwaaide gedaante, met wapperende rokken en plakkende haarslierten.

¹ Gebruikmakend van "De Erfpachter" uit "Een Kleine Handreiking" van M. Toonder.

Joost meldt zich bij Heer Bommel met de mededeling: *"Hier is een dame. Voor de pacht, met uw goedvinden"*. Voordat de bediende nadere uitleg had kunnen geven, werd hij ruw opzij gestoten door een bejaard vrouwspersoon. De regen droop uit de morsige kleding en een onaangename glimlach vertrok haar gelaat toen ze bij het groepje heren bij de haard aankwam. *"De erfpacht verloopt over een paar dagen"* riep ze met krassende stem. *"Als de maan vol wordt, is de pachttermijn vervuld. Er moet betaald worden, anders vervalt de grond aan mij. Ik ben Grit van de Gorrelgrot, weet je wel. De eigenares. Hèhèhèhè"*.

Heer Bommel is verbouwereerd. Erfpacht op zijn voorvaderlijk slot. Dit moet een vergissing zijn. Heer Bommel roept de dame dan ook toe dat ze hier verkeerd is.

Dit blijkt echter een misvatting van Heer Bommel. Zoals al werd voorspeld gebeuren de meest vreemde dingen met Slot Bommelstein en lijkt het voorouderlijk slot daadwerkelijk te vervallen en langzaam in elkaar te storten. Er gaat enige tijd overheen voordat Heer Bommel zich realiseert dat Grit wel eens gelijk kon hebben. Hoe nu verder. Grit vertelde dat hij een talent moest voldoen. Heer Bommel is teneinde raad. Hij heeft zo vele talenten. Welke zou hij nu moeten afstaan aan Grit. Uiteindelijk besluit hij, na een lange innerlijke worsteling, zijn talent als gastheer aan te bieden. Dit was uiteraard niet wat de dame had bedoeld. Grit wijst het aanbod van Heer Bommel dan ook af met de woorden: *"Dat mag je houden, zo armoedig ben ik nog nooit ontvangen"*.

Uiteindelijk komt echter alles goed. Tom Poes, de trouwe vriend van Heer Bommel, die altijd weer de helpende hand biedt, herinnert zich ineens weer het bezoek van de dwerg Kwetal die bij zijn vertrek een vreemdsoortig muntje heeft achtergelaten. Dat muntje zal het talent zijn dat Grit heeft bedoeld. In de laatste seconden, voordat de erfpacht afloopt, overhandigt Tom Poes het muntje aan Grit en Slot Bommelstein is gereed.

Hoewel Kwetal, zoals hij zelf zegt, maar een beperkt denkraam heeft, heeft hij het goed begrepen. Het lijkt inderdaad niet best voor de lieden die op erfpachtgrond wonen.

Nu is het misschien minder dramatisch gesteld met de gemiddelde erfpachter dan met de erfpachter van Slot Bommelstein en diens bewoners, maar toch.....

1.2. Van Slot Bommelstein naar de hedendaagse realiteit

Het bericht dat Slot Bommelstein was gebouwd op grond die in erfpacht was uitgegeven, kwam voor Heer Bommel als een donderslag bij heldere hemel. Heer Bommel was er tot dan toe altijd vanuitgegaan dat het slot al generaties lang aan de familie in eigendom toekwam. Het verschil heeft hij dan ook nooit bemerkt, totdat Grit de pacht kwam halen.

Bij het lezen van het verhaal van Heer Bommel zal het verschil tussen het hebben van enerzijds de eigendom van de onroerende zaak en anderzijds het recht van erfpacht van die onroerende zaak zich met name kenmerken door de

verplichte betaling van een canon. In de hedendaagse werkelijkheid wordt dit veelvuldig op gelijke wijze ervaren, met name in die gevallen waarin de gronden in voortdurende of eeuwigdurende erfpacht zijn uitgegeven. Toch zijn er meer verschillen.

1.3. Onroerende zaken; eigendom en beperkt zakelijke rechten

Eigendom kwalificeert als het meest omvattend recht ter zake van goederen.² Een eigenaar is, binnen de grenzen van de wet, gerechtigd om alle bevoegdheden ter zake van de zaak uit te oefenen.³ Hiernaast heeft hij de mogelijkheid (een gedeelte van) zijn rechten en bevoegdheden over te dragen op derden. Vanuit economisch perspectief zal gelden dat het risico en derhalve het belang bij waardeinstijging en waardedaling aan de eigenaar ten goede komt, voor zover dit belang niet (gedeeltelijk) is overgedragen aan een derde. Met de levering respectievelijk de verkrijging van (een gedeelte van) de onroerende zaak zal in beginsel het risico geheel of gedeeltelijk overgaan op een derde.

Een gedeelte van de eigendomsrechten van een onroerende zaak kan worden overgedragen door de vestiging van een beperkt zakelijk recht. Met de vestiging van een beperkt zakelijk recht zal de (volle) eigendom worden uitgehouden. De mate, waarin de rechten en bevoegdheden ter zake van de onroerende zaak worden overgedragen, is afhankelijk van de akte van vestiging en de voorwaarden die op de vestiging van toepassing zijn verklaard. In het geval dat een eigenaar een recht van erfpacht vestigt ten behoeve van een derde, die daarmee de mogelijkheid verkrijgt om op de grond een woonhuis te bouwen, zal de eigenaar het gebruik van de betreffende grond in beginsel volledig verliezen. Wanneer echter de eigenaar een erfdienstbaarheid vestigt ten behoeve van het buurperceel om de burens te stellen de vuilnisbak aan de straat te zetten, zal de eigenaar het gebruiksrecht van zijn perceel niet verliezen. Echter, bij de vestiging van de erfdienstbaarheid verliest hij wel het alleenrecht op het gebruik van het perceel en zal hij het gebruik moeten delen. Zijn eigendomsrechten en bevoegdheden zal hij daarmee dan ook moeten delen met de beperkt zakelijk gerechtigde. In de literatuur wordt voor het civiele recht uitgebreid stilgestaan bij een tweetal modellen die de onderlinge verhouding tussen het hoofdrecht en het beperkt recht beschrijven.⁴ Enerzijds wordt gepleit voor het afsplitsingsmodel, waarbij door de vestiging van een beperkt recht een deel van de rechten/bevoegdheden van het moederrecht wordt afgesplitst. Hierbij zullen bevoegdheden van het moederrecht na de vestiging gaan toekomen aan de beperkt gerechtigde. De verplichtingen die voortvloeien uit het gevestigde beperkt recht vormen dan ook een onderwerp van discussie in de literatuur.

² Artikel 5:1 lid 1 Burgerlijk Wetboek

³ Artikel 5:1 lid 2 Burgerlijk Wetboek

⁴ Zie hiervoor het proefschrift van A.F. Mollema "Het beperkte recht Een analyse van zijn theoretische constructie, zijn plaats in het systeem van het vermogensrecht en zijn mogelijke inhoud" alsmede het proefschrift van F.J. Vonck "De flexibiliteit van het recht van erfpacht".

Anderzijds wordt gepleit voor een model waarbij het beperkt recht het moederrecht bezwaard en waarbij aan het beperkt recht meer zelfstandigheid toekomt. In dit model zal het zelfstandig beperkt recht concurreren met het eigendomsrecht van de zaak.⁵ Door de wetgever is voor het civiele recht geen keuze gemaakt tussen beide modellen. Voor de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en inkomstenbelasting is een keuze tussen beide modellen niet relevant⁶.

Bij de uitgifte (en bij eventuele latere wijzigingen) worden de inhoud en de omvang van het beperkt zakelijk recht bepaald. De inhoud en omvang van het recht leiden tot een wettelijke kwalificatie binnen het gesloten stelsel van de beperkt zakelijke rechten. Binnen het gesloten stelsel van beperkt zakelijke rechten kennen wij het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid. Hierop kom ik uitgebreid terug in hoofdstuk 2.

De mogelijkheden die het recht van erfpacht en het recht van opstal bieden, maken dat deze in het economisch verkeer veelvuldig worden ingezet als financieringsinstrument. De omvang van het beperkt zakelijk recht zal worden bepaald door de voorwaarden en bepalingen waaronder het wordt gevestigd. Deze omvang kan de volle eigendom van de onroerende zaak benaderen. Een gedeelte van het belang bij de onroerende zaak zal echter verblijven bij de eigenaar, die voor het afstaan van het gebruik een (periodieke) vergoeding ontvangt. De betaling van deze periodieke vergoeding zal in maatschappelijk perspectief vergelijkbaar kunnen zijn met de betaling van rente aan een hypothecair financier.

1.4. Onroerende zaken als belastingobject

In het maatschappelijk verkeer nemen onroerende zaken een belangrijke positie in. De overheid speelt hier op in door deze onroerende zaken als belastingobject te betrekken in de verschillende heffingen. Hierbij kan worden bedacht dat een heffing van belasting ter zake van onroerende zaken ten opzichte van andere vermogensobjecten een aantal voordelen kent, zoals:

⁵ Zie eveneens p. 147 van het proefschrift van F.J. Vonck “De flexibiliteit van het recht van erfpacht”.

⁶ Voor de heffing van omzetbelasting geldt dat de Richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om bepaalde rechten op onroerende zaken, alsmede de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken, als lichamelijke zaken aan te merken. De nationale wetgever heeft bepaald dat (onder voorwaarde) de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen wordt aangemerkt. Hierbij wordt geen voorwaarde gesteld aan de ter discussie staande onderlinge relatie tussen het moederrecht en het beperkt zakelijk recht. Hetzelfde geldt voor de heffing van overdrachtsbelasting waarbij de verkrijging van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen worden belast. Bij de heffing van inkomstenbelasting worden voorwaarden aan het recht gesteld om de woning te (kunnen) betrekken in de eigenwoningregeling. Ook hier geldt dat de bedoelde discussie hier geen betekenis heeft.

1. een onroerende zaak is eenvoudig waar te nemen, waardoor het object van belastingen zich niet buiten het zicht van de fiscus zal kunnen begeven;
2. onroerende zaken vertegenwoordigen een belangrijke waarde in het maatschappelijk verkeer;
3. onroerende zaken kennen over het algemeen een lange levensduur, terwijl de (onder)grond zal blijven voortbestaan, zodat de onroerende zaken voor lange tijd als belastingobject kunnen blijven dienen;
4. onroerende zaken worden met een zekere regelmaat overgedragen.

De heffing van belasting op onroerende zaken wordt vereenvoudigd door de civielrechtelijke voorschriften die gelden voor de overdracht van onroerende zaken en de rechten waaraan die zijn onderworpen. De voor overdracht van onroerende zaken vereiste levering geschiedt door een daartoe bestemde, tussen partijen opgemaakte, notariële akte gevolgd door de inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers.⁷ Door de inschrijving van de notariële akte in de openbare registers worden bedoelde, juridische overdrachten direct kenbaar, alsmede de (gedeeltelijke) inhoud van de tussen partijen bestaande overeenkomst. Voorts wordt uit de kadastrale administratie direct inzichtelijk aan wie de juridische gerechtigdheid van de onroerende zaken en de rechten, waaraan deze zijn onderworpen, toekomt. Bij de notaris is de verplichting neergelegd om de, door hem opgemaakte, notariële akte binnen tien dagen ter registratie aan te bieden bij de belastingdienst. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zijn de incassering en betaling van de verschuldigde overdrachtsbelasting neergelegd bij de notaris, die hoofdelijk aansprakelijk is voor de belasting tot het bedrag dat ingevolge de inhoud van de akte verschuldigd is.⁸

1.5. Beperkt zakelijke rechten als belastingobject

Bij de heffing van belastingen ter zake van onroerende zaken valt niet in te zien, dat deze heffing alleen zou zien op de volle eigendom van de onroerende zaak en dat de heffing uit zou blijven bij beperkt zakelijke rechten, die qua omvang min of meer overeenkomen met de volle eigendom van de onroerende zaak. Immers, datgene wat gelijk is, zou ook gelijk belast moeten worden.

Wanneer wij het hebben over de heffing van belastingen ter zake van beperkt zakelijke rechten, zal bedacht moeten worden dat er een grote verscheidenheid in de inhoud en daarmee de omvang van de beperkt zakelijke rechten bestaat. Het contrast kan groot zijn. Zo zou een erfdienstbaarheid (zijnde een beperkt zakelijk recht) gevestigd kunnen worden, waarbij de gerechtigde tot de erfdienstbaarheid het recht verkrijgt om één keer per week over het erf van een ander de vuilnisbak aan de straat te zetten. Van geheel andere orde is een recht van erfpacht (eveneens een beperkt zakelijk recht), dat de gerechtigde tot dit beperkt zakelijk recht, het recht geeft om met uitsluiting van anderen (waaronder de eigenaar) op de grond van de eigenaar een woonhuis te bouwen en te gebruiken, waarbij het risico van

⁷ Artikel 3:89 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

⁸ Artikel 42 Invorderingswet 1990.

waardeverandering van het woonhuis uitsluitend aan de beperkt gerechtigde toekomt.

Het is van belang om vast te stellen dat met de vestiging van een beperkt zakelijk recht, een gedeelte van de eigendomsrechten en bevoegdheden aan de beperkt zakelijk gerechtigde zal gaan toekomen. Dit is anders bij de vestiging van een zakelijk recht dat niet kwalificeert als beperkt zakelijk recht. Denk hierbij aan een kwalitatief recht⁹ dan wel de vestiging van een kwalitatieve verplichting.¹⁰ Hetzelfde geldt voor het verlenen van een persoonlijk recht ter zake van de onroerende zaak. Hierbij kan gedacht worden aan een huurovereenkomst.

Daar waar belasting wordt geheven ter zake van de overdracht van een onroerende zaak, zal ook bij de overdracht van een onverdeeld aandeel in de onroerende zaak (waardoor de onroerende zaak in gemeenschap zal toekomen aan de vervreemder en de verkrijger) belasting geheven dienen worden. Gedacht kan worden aan de overdracht van de onverdeelde helft door de eigenaar van de woning aan zijn partner. Na de overdracht zullen zij gezamenlijk de bevoegdheden uit de eigendom van de woning kunnen uitoefenen. Het logische vervolg hierop zal zijn, dat ook de vestiging van een beperkt zakelijk recht, waarbij een gedeelte van de bevoegdheden (om onder meer op grond van een overdraagbaar recht de zaak te kunnen gebruiken)¹¹ toe zal komen aan de beperkt zakelijk gerechtigde, wordt onderworpen aan de heffing van belastingen. In verband hiermee kan dan ook worden gesteld dat, ook bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht, waarbij dit recht niet de omvang benadert van de volle eigendom van de onroerende zaak, een heffing van belastingen in de rede ligt. Het verschil in belastbaarheid kan alsdan worden gevonden in de maatstaf van heffing. Daar waar de omvang van het beperkt zakelijk recht groter is, zal ook de grondslag van heffing hoger zijn.

Overigens merk ik op dat bepaalde beperkt zakelijke rechten ingewisseld kunnen worden voor een persoonlijke recht dan wel een zakelijke recht (zoals een kwalitatieve verplichting/recht). Bij wijze van voorbeeld noem ik de vestiging van een recht van erfpacht in plaats van het aangaan van een huurovereenkomst. Ook zijn bepaalde beperkt zakelijke rechten onderling uitwisselbaar. Ik kom hier later op terug.

Ook kunnen de rechten van erfpacht en opstal worden ingezet voor die gevallen, waarin partijen net zo goed hadden kunnen kiezen voor het aangaan van een hypothecaire geldlening. Hierbij zal de beperkt zakelijk gerechtigde een canon of retributie verschuldigd zijn in plaats van rente. Daar waar de betaling van een canon of retributie in maatschappelijk zin kan worden vergeleken met de betaling van rente, zouden de fiscale gevolgen ook vergelijkbaar dienen te zijn.

⁹ Artikel 6:251 Burgerlijk Wetboek.

¹⁰ Artikel 6:252 Burgerlijk Wetboek.

¹¹ Waarbij ik de hiervoor besproken discussie ter zake van afsplitsings- en bezwaarmodel in het midden laat.

1.6. Omzetbelasting en overdrachtsbelasting

Het rechtsverkeer van onroerende zaken is sinds mensenheugenis onderwerp geweest van de heffing van belastingen. In Nederland wordt de overdracht van onroerende zaken belast met omzetbelasting en overdrachtsbelasting, behoudens een bij of krachtens de wet geldende vrijstelling.

1.6.1. Omzetbelasting

De krachtens Nederlandse wetgeving verschuldigde omzetbelasting wordt geheven overeenkomstig het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Dit stelsel is voorgeschreven in de, daartoe door de Raad van de Europese Unie, vastgestelde Btw-Richtlijn. Nog afgezien van het gelijktrekken van de grondslag voor de voorziening van eigen middelen van de Europese Gemeenschap, heeft de Richtlijn tot doel en strekking om de wetgevingen inzake omzetbelasting van de lidstaten zodanig vorm te geven, dat die wetgevingen de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Dit wordt gezien als een voorwaarde om de doelstelling van het creëren van een interne markt te verwezenlijken. Met de Richtlijn wordt beoogd een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW) tot stand te brengen dat ten doel heeft een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting, waardoor de factoren, die de mededingingsvoorwaarden op nationaal of op communautair niveau zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk worden uitgeschakeld. De verschillen in nationale wetgeving (en dan met name de civielrechtelijke wetgeving) van de lidstaten zullen niet mogen leiden tot een verschil in belastbare prestaties dan wel de grondslag. Hiertoe zal men zich moeten realiseren dat begrippen zoals bijvoorbeeld onroerend goed, levering en verhuur uitgelegd dienen te worden in de lijn van de Richtlijn.

In dit BTW-stelsel zal de ondernemer, die in Nederland goederen of diensten levert, omzetbelasting verschuldigd zijn over de vergoeding en zal deze ondernemer de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen. Op deze wijze wordt telkenmale omzetbelasting afgedragen over de door de ondernemer toegevoegde waarde. De in rekening gebrachte omzetbelasting zal blijven drukken bij de niet aftrekgerechtigde ondernemer dan wel de consument. In verband hiermee wordt de heffing van omzetbelasting gekarakteriseerd als verbruiksbelasting. Dit doet bij de heffing van omzetbelasting bij onroerende zaken vreemd aan door de lange economische en technische levensduur. Wellicht ligt het dan meer voor de hand om te spreken van een bestedingsbelasting. Zoals reeds aangegeven wordt ter zake van de levering van onroerende zaken omzetbelasting geheven, waarbij opgemerkt moet worden dat de belastbaarheid zich in beginsel beperkt tot een levering in de zogenoemde bouw- en handelsfase. In navolging op de Richtlijn zijn alle leveringen van onroerende zaken vrijgesteld met uitzondering van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het er bij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein¹².

¹² Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

Hiermee lijkt het meer voor de hand te liggen om de heffing van omzetbelasting bij de levering van onroerende zaken aan te merken als productiebelasting en verkeersbelasting. In hoofdstuk 3.2. ga ik nader in op het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting.

Voor de heffing van omzetbelasting zal gelden dat de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een beperkt zakelijke recht in beginsel alleen dan als levering van goederen wordt aangemerkt, indien de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, ten minste de waarde in het economisch verkeer van dat recht bedraagt. De waarde in het economisch verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling¹³. Uiteraard zal voor de heffing van omzetbelasting alleen sprake kunnen zijn van een levering, indien de prestatie geschiedt in Nederland door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

De hiervoor bedoelde wettelijke voorwaarde¹⁴ zal er toe leiden dat de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging niet in alle gevallen zal kwalificeren als levering van goederen. Dit speelt in belangrijke mate bij de vestiging van een tijdelijk recht van erfpacht. Voor het geval dat de hiervoor bedoelde prestatie niet kwalificeert als levering van goederen, zal de betreffende prestatie kwalificeren als dienst. Deze dienst kan, voor zover wordt voldaan aan de daartoe gestelde voorwaarden, worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. Deze verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld, behoudens de in de wet opgenomen uitzonderingen, waaronder de mogelijkheid voor partijen om onder voorwaarden te kiezen voor een belaste verhuur.¹⁵ Hierbij zal gelden dat verhuur van onroerende zaken een unierechtelijk begrip is. De betreffende vrijstelling bij de heffing van omzetbelasting zal alleen dan gelden, indien vanuit het unierechtelijk begrip sprake is van verhuur van onroerende zaken.

De hiervoor bedoelde wettelijke voorwaarde heeft verstrekkende gevolgen voor de heffing van omzetbelasting bij de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van beperkte rechten.

1.6.2. Overdrachtsbelasting

Overdrachtsbelasting wordt in Nederland uitsluitend geheven op basis van nationale wetgeving, zodat de heffing van overdrachtsbelasting, anders dan bij de heffing van omzetbelasting, niet geschiedt op basis van Europese regelgeving.

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.

¹³ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁴ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

¹⁵ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968

Van oudsher wordt het karakter van de overdrachtsbelasting aangemerkt als rechtsverkeerbelasting. Centraal staat de overgang (verkrijging) van de onroerende zaak in het rechtsverkeer. Let wel: het begrip rechtsverkeer houdt geenszins in dat alleen belast zou moeten zijn de verkrijging ingevolge zakelijke rechtsverhoudingen. Immers, ook bij de overgang van zaken ingevolge het erfrecht dan wel ingevolge een schenking is er sprake van rechtsverkeer. Hoewel dit niet wordt aangegeven door de wetgever, lijkt het er toch op dat de Wet op belastingen van rechtsverkeer met name oog heeft voor die verkrijgingen waarbij zakelijke motieven spelen. Zo wordt de verkrijging ingevolge boedelmenging, erfrecht of schenking niet als verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting aangemerkt. Hetzelfde geldt voor de verkrijging ingevolge een verdeling van een huwelijksgoederengemeenschap en nalatenschap.

Op gelijke wijze als de eigendom van onroerende zaken worden ook beperkt zakelijke rechten in de heffing betrokken. Er wordt geen voorwaarde gesteld aan de belastbaarheid van beperkt zakelijke rechten. Elke verkrijging zal, behoudens een vrijstelling, belast zijn. Naast de overdracht van een beperkt zakelijk recht, zullen ook de opzegging, afstanddoening en verdeling als verkrijging worden aangemerkt. Een verschil in de belastbaarheid tussen enerzijds de verkrijging van de (volle) eigendom van de onroerende zaak en anderzijds de verkrijging van een beperkt zakelijk recht, zal gevonden kunnen worden in de wijze waarop de maatstaf van heffing wordt berekend. Bij de maatstaf van heffing zal echter zowel voor de verkrijging van (volle) eigendom alsmede een beperkt zakelijk recht gelden, dat overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde van hetgeen wordt verkregen met de tegenprestatie als ondergrens.

1.6.3. Samenloop

Zoals uit het voorgaande kan worden afgeleid, kan de overdracht van onroerende zaken leiden tot de heffing van zowel omzetbelasting als van overdrachtsbelasting. Een cumulatie van heffing kan onder omstandigheden ongewenst zijn, zodat een van de heffingen met een vrijstelling zou moeten terugtreden. Het is de lidstaten uitsluitend toegestaan een btw-vrijstelling op te nemen in de nationale wetgeving, voor zover de Richtlijn deze mogelijkheid biedt. De Richtlijn kent geen mogelijkheid om een vrijstelling van de heffing van omzetbelasting te verlenen in die gevallen waarin zich een cumulatie met de heffing van overdrachtsbelasting voordoet. In verband hiermee wordt een vrijstelling overdrachtsbelasting verleend voor die gevallen waarin zich een onwenselijke cumulatie voordoet. Daarentegen is er geen (unierechtelijke) beperking om een vrijstelling van overdrachtsbelasting te verlenen bij samenloop met btw. Meer specifiek wordt een vrijstelling overdrachtsbelasting verleend, indien sprake is van een verkrijging die tevens voor de heffing van omzetbelasting kwalificeert als een belaste levering¹⁶ of een belaste fictieve verhuurdienst, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is

¹⁶ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

Om te komen tot een evenwichtige heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting zal het van essentieel belang zijn, dat de beide heffingen op elkaar zijn afgestemd alsmede op een juiste wijze zijn afgestemd op de van belang zijnde, civielrechtelijke bepalingen.

Een onvoldoende afstemming zou kunnen leiden tot een ongewenste cumulatie van beide heffingen dan wel het uitblijven van een heffing daar waar een heffing op zijn plaats is.

1.7. Inkomstenbelasting

Het recht van erfpacht en het recht van opstal worden in de praktijk veelvuldig gebruikt als financieringsinstrument. De waarde van de grond wordt dan veelal voorbehouden door de eigenaar. Voor het afstaan van het gebruik van de grond ontvangt hij een vergoeding van de beperkt zakelijk gerechtigde. De (economische) eigendom van de opstal zal kunnen toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Indien deze opstal een woning betreft, zal het bezit van deze woning gevolgen hebben voor de heffing van inkomstenbelasting. Onder omstandigheden zal de woning voor de heffing van inkomstenbelasting worden aangemerkt als eigen woning, die de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. Deze eigen woning wordt geacht onder omstandigheden de belastingplichtige voordelen op te leveren, die de wetgever als inkomen wenst te belasten. De voordelen zien onder meer op het feit dat de gerechtigde tot de eigen woning het genot heeft van de onroerende zaak zonder dat hij hiervoor een huur verschuldigd is. Hier staat dan wel tegenover dat hij de mogelijkheid heeft om bepaalde kosten, die verband houden met de eigen woning, in aftrek te brengen. Om deze fiscale ongelijkheid met huurders te verminderen worden de (forfaitair) bepaalde voordelen, die voortvloeien uit het bezit van de eigen woning, bij het inkomen van de belastingplichtige opgeteld en belast. Van een eigen woning kan sprake zijn, indien deze de belastingplichtige in eigendom toekomt. Hierbij zal hem de eigendom toekomen, omdat hij tevens eigenaar is van de ondergrond, dan wel er ten behoeve van de belastingplichtige een recht van opstal is gevestigd. Onder voorwaarden zal eveneens van een eigen woning gesproken kunnen worden, indien deze de belastingplichtige toekomt op basis van een recht van erfpacht. De voorwaarden bewerkstelligen dat de eigenwoningregeling alleen wordt toegepast, indien hem de economische eigendom van de onroerende zaak toekomt. Alsdan kan het recht van erfpacht worden aangemerkt als een wijze waarop de (onder)grond wordt gefinancierd. De canon dan wel retributie zal de tegenhanger zijn van de rente die verschuldigd is bij een (hypothecaire) geldlening. Ook hier geldt dat vergelijkbare gevallen op gelijke wijze belast dienen te worden. Zoals al aangegeven, worden de inhoud en de omvang van een recht van erfpacht bepaald door de voorwaarden waaronder het recht van erfpacht is gevestigd. Een en ander brengt met zich mee, dat niet altijd voldaan zal worden aan de voorwaarden, die de wet stelt aan de toepassing van de eigenwoningregeling. Ook hier is het van belang om nader

te bezien in hoeverre de kenmerken van het recht van erfpacht deze toepassing in de weg staan. Ook zal bezien moeten worden in hoeverre de heffing van inkomstenbelasting op evenwichtige wijze plaatsheeft ter zake van de eigen woning, welke is gebouwd op grond, die de belastingplichtige op basis van een recht van erfpacht of opstal toekomt. Hierbij zullen de gevolgen vergeleken worden met de situatie waarbij de eigen woning de belastingplichtige in volle eigendom toekomt en waarbij hij de aankoop (hypotheek) heeft gefinancierd.

1.8. Doel onderzoek en afbakening onderzoeksterrein

In deze dissertatie onderzoek ik in hoeverre bij de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en (in beperkte mate) inkomstenbelasting door de wetgever voldoende rekenschap is gegeven van de eigenaardigheden van, en de onderlinge verschillen tussen, de verschillende beperkt zakelijke rechten, wat de eventuele gevolgen zijn van een onvoldoende afstemming en welke maatregelen eventueel getroffen kunnen worden om te komen tot een meer evenwichtige heffing. Hierbij zal ik voor wat betreft deze beperkt zakelijke rechten de heffingen individueel onderzoeken alsook de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting. Een onvoldoende afstemming zou kunnen leiden tot onwenselijke schade aan de zijde van de belastingplichtige. Ook zou een onvoldoende afstemming kunnen leiden tot een gemis aan belastinginkomsten, al dan niet doordat partijen hiervan gebruik maken. Een en ander kan onwenselijk zijn en zou alsdan bestreden dienen te worden. Het is dan ook van belang om de afstemming van de heffingen inzichtelijk te maken teneinde hier, waar nodig, een onvoldoende afstemming te repareren. Hierbij merk ik op dat het mijn voorkeur zou hebben om bij een eventuele reparatie van de huidige wetgeving te streven naar eenvoud. Reparatiewetgeving uit het verleden heeft de heffing van de bedoelde belastingen niet altijd eenvoudiger gemaakt.

Dit onderzoek benader ik vanuit een Nederlands perspectief, waarbij ik voor wat betreft de heffing van omzetbelasting rekenschap zal geven van hetgeen op unierechtelijk niveau in deze van belang is. De vraagstelling is met name relevant vanuit Nederlands perspectief door de samenloop van beide heffingen, omdat de heffing van overdrachtsbelasting een uitsluitend nationale aangelegenheid is. Hetzelfde geldt voor de heffing van inkomstenbelasting.

Hoewel de relevante, civielrechtelijke aspecten in dit onderzoek meegenomen zullen worden, beperk ik mij in dit onderzoek tot de fiscaalrechtelijke aspecten van beperkt zakelijke rechten en dan slechts tot de heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting en in beperkte mate inkomstenbelasting.

Voorts zal ik mij in deze dissertatie uitsluitend richten op beperkt zakelijke rechten. Dit onderzoek zal zich dan ook niet uitstrekken over zakelijke rechten, niet zijnde beperkt zakelijke rechten, en ook niet over persoonlijke rechten ter zake van onroerende zaken.

1.9. Verantwoording methodologie en opzet onderzoek

Het hiervoor bedoelde onderzoek heb ik verricht door studie te doen naar relevante literatuur, jurisprudentie, regelgeving en beleidsmaatregelen. Met de, in dit onderzoek te beantwoorden, vragen word ik in mijn dagelijkse praktijk als notaris veelvuldig geconfronteerd. In dat kader heb ik veelvuldig gesproken met deskundigen op dit gebied. Daar waar de theorie geen oplossing bood, werd met betrokkenen gezocht naar een te verantwoorden (praktische) oplossing van het vraagstuk.

Om een goed beeld te krijgen van de kenmerken, verschijningsvormen en onderlinge verschillen tussen de beperkt zakelijke rechten, begin ik in hoofdstuk 2 van dit onderzoek met een civielrechtelijke beschrijving van deze rechten. Zoals hiervoor reeds aangegeven zal ik, gezien het doel van dit onderzoek, mij in dit hoofdstuk beperken tot de hiervoor bedoelde beschrijving.

In hoofdstuk 3 behandel ik de heffing van omzetbelasting bij de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van beperkt zakelijke rechten. In dit hoofdstuk sta ik tevens stil bij de wettelijke voorwaarde om bedoelde rechtshandelingen aan te kunnen merken als levering van goederen, alsmede bij de gevolgen van het wel of niet voldoen aan die voorwaarde.

De verkrijging van beperkt zakelijke rechten voor de heffing van overdrachtsbelasting bespreek ik in hoofdstuk 4. Hier sta ik met name stil bij de wijze waarop beperkt zakelijke rechten in de heffing worden betrokken, alsmede de door de wetgever gekozen berekeningsmethode voor de maatstaf van heffing.

Het schouwspel van de eventuele samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting komt in hoofdstuk 5 aan de orde. In dit hoofdstuk zal de nadruk liggen op de vraag in hoeverre de wetgever in staat is geweest de beide heffingen op elkaar aan te laten sluiten, daar waar het beperkt zakelijke rechten betreft.

Voor een meer volledig beeld passeert in hoofdstuk 6 de heffing van inkomstenbelasting de revue voor zover dit de (eigen) woning betreft welke is gerealiseerd op grond, die de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van erfpacht of opstal.

Tot slot volgen in hoofdstuk 7 de conclusies en aanbevelingen.

1.10. Bestaand onderzoek

Voor wat betreft de heffing van omzetbelasting is mij een tweetal proefschriften bekend, zijnde het proefschrift van D.B. Bijl uit 1990 met de titel “De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed” en het proefschrift van B.G. van Zadelhoff uit 1992 met de titel “Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde”. Een uitgebreid onderzoek naar de cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting is verricht door

J.T. Sanders, blijkens zijn proefschrift uit 2011 “Le droit de rêver; De samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting-btw”. In het proefschrift van Sanders heeft hij, naast het onderzoek naar de cumulatie van de beide heffingen, het onderzoek naar de heffing van omzetbelasting bij onroerende zaken geactualiseerd. Door tijdsverloop was een en ander noodzakelijk geworden. Wijzigende wet- en regelgeving, alsmede verschenen jurisprudentie (zowel op Europees als nationaal niveau), alsmede veranderende inzichten zijn hier de oorzaak van. Sanders verwijst in zijn proefschrift naar de hem bekende handboeken die over dit onderwerp zijn uitgegeven. In de hiervoor genoemde proefschriften is dan ook uitgebreid stilgestaan bij de bedoelde heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting alsmede de cumulatie van deze heffingen. Zijdelings is hierbij ook aandacht besteed aan de beide heffingen ter zake van beperkt zakelijk rechten. Een uitgebreid onderzoek naar de beide heffingen (al dan niet in combinatie met de heffing van inkomstenbelasting) ter zake van beperkt zakelijke rechten ontbreekt echter. Zoals beschreven, is een dergelijk onderzoek van wezenlijk belang nu, door de kenmerken van de verschillende rechten, een heffing die overeenkomt met de heffing ter zake van de onroerende zaak zelf niet vanzelfsprekend is.

1.11. Wenselijk onderzoek

Om tot meer inzicht te komen naar de gevolgen van een onvoldoende afstemming van de heffingen, zou naar mijn mening onderzoek verricht dienen te worden naar de omvang van de schade die hierdoor ontstaat. Hierbij kan enerzijds gedacht worden aan de schade die ontstaat bij economische activiteiten, dan wel het uitblijven daarvan, ten gevolge van onvoldoende afstemming. Bovendien kan worden gedacht aan het gemis van belastingopbrengsten die bij een evenredige of juiste belastingheffing geheven zouden moeten worden. Dan zou eveneens aandacht besteed kunnen worden aan de schade die ontstaat doordat partijen hun toevlucht nemen tot constructies, omdat de uitgangspunten van de wet- en regelgeving (denk hierbij aan de rendementsforfaits) niet aansluiten bij de maatschappelijke werkelijkheid. Voorts zal gedacht kunnen worden aan een onderzoek naar de maatstaf van heffing bij vastgoedtransacties, bezien vanuit de omzetbelasting en overdrachtsbelasting.¹⁷ Ook zou een meer omvattend onderzoek wenselijk kunnen zijn naar de heffing van directe belasting bij beperkt zakelijke rechten. In het KNB-preadvies uit 2016¹⁸ wordt onder meer de samenvoeging van het recht van erfpacht en het recht van opstal besproken. Het is wenselijk om de fiscale gevolgen van de deze samenvoeging te onderzoeken.

¹⁷ Zie ook proefschrift J. Sanders (2011) “Le droit de rêver; De samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting-btw”.

¹⁸ KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016)

HOOFDSTUK 2

INLEIDING CIVIEL RECHT

2.1. Inleiding

Heer Bommel ging er vanuit dat hij als eigenaar gerechtigd was tot Slot Bommelstein. Net als zijn voorouders had hij het exclusief genot gehad van het slot en heeft nimmer een derde enige aanspraak op het slot doen gelden. Het slot is telkenmale binnen de familie overgedragen dan wel overgegaan op de volgende generatie. Het was dan ook een schok voor Heer Bommel om te constateren dat hem slechts een overdraagbaar recht van erfpacht toekwam. Het ontij van het vervallen van het recht van erfpacht had hij niet zien aankomen.

Als eigenaar zou hem het meest omvattende recht¹⁹ toekomen dat hij op een zaak zou kunnen doen gelden.²⁰ Hiermee zou hij, met uitsluiting van anderen, de zaak kunnen gebruiken, mits dit gebruik niet strijdt met rechten van anderen en de op wettelijke voorschriften en regels van ongeschreven recht gegronde beperkingen daarbij in acht worden genomen.²¹ In ons nationale rechtsstelsel maken wij gebruik van persoonlijke en zakelijke rechten. In andere rechtsstelsels wordt in plaats hiervan ook wel gebruik gemaakt van verschillende vormen van eigendom. Bij een persoonlijk recht, dat jegens een onroerende zaak te gelden gemaakt kan worden, zal veelal gedacht worden aan een huurrecht. Bij het aangaan van de huurovereenkomst zal de onroerende zaak door de gerechtigde aan de huurder ter beschikking worden gesteld. Het recht komt de huurder persoonlijk toe. Het hem toekomende recht is dan ook in beginsel niet overdraagbaar. Bij zijn overlijden zal het recht eindigen. Een zakelijk recht is in beginsel overdraagbaar en zal daarmee als vermogensrecht kwalificeren.²² Als zakelijke rechten op onroerende zaken²³ kunnen worden genoemd de eigendom, een recht van erfpacht, een recht van

¹⁹ Ik laat hier in het midden de discussie over de eventuele gelaagdheid in ons systeem van het vermogensrecht. Zie in deze het proefschrift van A.F. Mollema “Het beperkte recht.

Een analyse van zijn theoretische constructie, zijn plaats in het systeem van het vermogensrecht en zijn mogelijke inhoud”. Zij bespreekt hierin ook de proefschriften van J.C. van der Steur “Grenzen van rechtsobjecten. Een onderzoek naar de grenzen van objecten van eigendomsrechten en intellectuele eigendomsrechten”, Th. F. De Jong, “De structuur van het goederenrecht. Over het afschaffen van het begrip van de onlichamelijke zaak, het onderscheid tussen rechten en hun voorwerpen en een opening in het systeem” en T.H.D. Struycken “De numerus clausus in het goederenrecht”.

²⁰ Artikel 5:1 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

²¹ Artikel 5:1 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

²² Artikel 3:8 Burgerlijk Wetboek.

²³ De mogelijkheid om een beperkt zakelijk recht te vestigen op een bestanddeel van een onroerende zaak zal strijdig (kunnen) zijn met het eenheidsbeginsel. Zie voor een nuancering onder meer het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016), p. 74 en verder.

opstal en een erfdienstbaarheid.²⁴ Het recht van erfpacht, het opstalrecht en de erfdienstbaarheid zijn als beperkte rechten afgeleid²⁵ uit een meer omvattend recht, waarmee deze rechten zijn bezwaard.²⁶ De drie rechten worden dan ook aangemerkt als beperkt zakelijke rechten. Een vruchtgebruik kwalificeert wel als beperkt recht, echter niet per definitie als beperkt zakelijk recht, nu het recht van vruchtgebruik ook op andere vermogensrechten gevestigd kan worden. Gedacht kan worden aan een vruchtgebruik op aandelen in een naamloze vennootschap²⁷ of besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.²⁸

Mijn onderzoek richt zich op de aspecten van de overdrachtsbelasting en omzetbelasting en in beperkte mate van de inkomstenbelasting bij de beperkte zakelijke rechten. Alvorens hier op in te kunnen gaan, zal ik stil staan bij de verschillende beperkt zakelijke rechten als ook op de overdracht, de wijziging en de beëindiging van deze rechten, voor zover deze relevant zijn voor latere fiscale behandeling.²⁹

2.2. De beperkt zakelijke rechten

Binnen het gesloten wettelijk stelsel van de beperkt zakelijke rechten kennen wij slechts de erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht en het opstalrecht. De omvang en de inhoud van elk van de drie rechten wordt bepaald door de wet, de vestiging, als ook door de voorwaarden die partijen hebben vastgelegd dan

²⁴ Het recht van beklemming dat (onder eerbiediging van bestaande rechten) niet is teruggekomen in het Nieuw Burgerlijk Wetboek in 1992 zal ik in verband met het verder uitsterven van het recht niet in mijn proefschrift behandelen.

²⁵ Binnen ons stelsel kennen we de volgende beperkte rechten:

- het recht van vruchtgebruik;
- het recht van gebruik;
- het recht van bewoning;
- het recht van pand en hypotheek;
- de erfdienstbaarheid;
- het recht van erfpacht;
- het recht van opstal.

²⁶ A.F. Mollema bespreekt in haar proefschrift het afsplitsingsmodel (waarin een aantal bevoegdheden uit het moederrecht wordt afgesplitst ten behoeve van de beperkt gerechtigde) versus het afspiegelingsmodel (waarin bepaalde bevoegdheden aan de beperkt gerechtigde worden toegekend door de gerechtigde van het moederrecht zonder dat deze zijn weggesneden uit zijn recht). De behandeling hiervan valt buiten het bereik van dit proefschrift.

²⁷ Artikel 2:88 Burgerlijk Wetboek.

²⁸ Artikel 2:197 Burgerlijk Wetboek.

²⁹ Ik laat in mijn onderzoek buiten beschouwing de verkrijging van een beperkt zakelijk recht ten gevolge van verjaring

wel van toepassing³⁰ hebben verklaard bij de vestiging van het recht.³¹ Hieronder zal ik dan ook ingaan op de inhoud en de toepassing van de erfdienstbaarheid, het recht van erfpacht en het recht van opstal.³²

2.2.1. Erfdienstbaarheid

Een erfdienstbaarheid³³ legt een last op een perceel, dat volgens de wettelijke definitie kwalificeert als dienend erf, waarbij de last bestaat in een verplichting om op, boven, of onder het dienend erf iets te dulden of niet te doen³⁴. In de akte van vestiging kan worden bepaald dat de last bovendien een verplichting inhoudt tot het aanbrengen van gebouwen, werken of beplantingen die voor de uitoefening van die erfdienstbaarheid nodig zijn, mits deze gebouwen, werken en beplantingen zich geheel of gedeeltelijk op het dienende erf zullen bevinden. De last die een erfdienstbaarheid op het dienende erf legt, kan ook bestaan in een verplichting tot onderhoud van het dienende erf of van gebouwen, werken of beplantingen die zich geheel of gedeeltelijk op het dienende erf bevinden of zullen bevinden.³⁵

Zoals artikel 5:73 Burgerlijk Wetboek voorschrijft, wordt de wijze van uitoefening bepaald door de akte van vestiging, dan wel bij het ontbreken van dergelijke bepalingen door de plaatselijke gewoonten. Bij wijze van nadere

³⁰ De voorwaarden waaronder beperkt zakelijk rechten worden gevestigd, kunnen integraal zijn opgenomen in de akte waarbij het recht is gevestigd, dan wel dat algemene bepalingen van toepassing worden verklaard en (uitsluitend) de bijzondere voorwaarden zijn opgenomen in de akte van vestiging.

³¹ Als ook de latere wijzigingen van het recht.

³² Ik ga hier voorbij aan het ineenschuiven van het recht van erfpacht en recht van opstal tot één recht zoals onder meer aangegeven in het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016), p. 302 en verder.

³³ Artikel 5:70 Burgerlijk Wetboek

³⁴ Ik laat hier buiten beschouwing de kwalitatieve verplichting van artikel 6:252 Burgerlijk Wetboek waarmee een onroerende zaak met een overeenkomstige verplichting kan worden bezwaard.

³⁵ Voor wat betreft het opnemen van (aanvullende) verplichtingen zie verder het proefschrift van F.J. Vonck “De flexibiliteit van het recht van erfpacht” (2013), waarin hij onder meer schrijft: *De stelling dat “het wettelijke net rond verplichtingen tot een doen strak is getrokken” nu de wetgever erfdienstbaarheden en kwalitatieve verplichtingen slechts voor verplichtingen tot een dulden of nalaten heeft willen toelaten, kan ik evenmin onderschrijven. Het ging bij de invoering van die regelingen immers steeds om de vraag of verplichtingen tot een doen categorisch toegelaten dienden te worden. Wanneer de wetgever die vraag ontkennend beantwoordt, impliceert dat niet dat hij dergelijke verplichtingen categorisch wil verbieden. Bij de beantwoording van de vraag in hoeverre men vrij is om invulling te geven aan een beperkt recht, waakt een bijkomend criterium – namelijk het voldoendeverbandvereiste – tegen het ontstaan van ongewenste verhoudingen. Verplichtingen tot een actief handelen hoeven daarbij niet zonder meer uitgesloten te zijn.*

invulling geeft de wet als regelend recht in artikel 5:75 Burgerlijk Wetboek een aantal bevoegdheden aan de eigenaar van het heersend erf om ten volle gebruik te kunnen maken van de erfdienstbaarheid. De gerechtigde tot de erfdienstbaarheid is echter wel verplicht om hetgeen door hem op het dienend erf is aangebracht te onderhouden, voor zover dit in het belang van het dienend erf nodig is.³⁶

De erfdienstbaarheid kent verschillende varianten die in toepassing aanzienlijk uiteen kunnen lopen. Wellicht zal de meest bekende erfdienstbaarheid zijn het recht van overpad, waarmee de beperkt gerechtigde het (mede)gebruik van de grond van een ander heeft, om over dat perceel bijvoorbeeld de openbare weg te bereiken. Hiernaast wordt de erfdienstbaarheid veelvuldig ingezet om een bouwkundige situatie, die in strijd is met het burendrecht, te legaliseren.³⁷ Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld een venster dat is of wordt aangebracht op een afstand van de grenslijn, die minder is dan wettelijk is toegestaan.³⁸ Ook wordt de erfdienstbaarheid ingezet in de situatie waarbij gebouwen van een perceel oversteken boven de grond van het naastgelegen perceel.³⁹

In de definitie van de erfdienstbaarheid wordt ook de beperking gevonden van het recht. Een erfdienstbaarheid wordt gevestigd ten laste van een onroerende zaak (het dienend erf), zulks ten behoeve van een andere onroerende zaak (het heersend erf). Daar waar andere rechten worden gevestigd ten behoeve van een rechtssubject, wordt met de erfdienstbaarheid een relatie gecreëerd tussen twee of meer percelen. Voor die gevallen waarin de inhoud van de erfdienstbaarheid voldoet aan de behoefte, maar het recht gevestigd dient te worden ten behoeve van een rechtssubject (en niet een relatie legt met het buurperceel), zal de kwalitatieve verplichting ingezet kunnen worden.⁴⁰

Als tegenprestatie kan de gerechtigde tot de erfdienstbaarheid bij de vestiging worden verplicht tot het voldoen van een retributie. In de praktijk komt deze verplichting maar weinig voor. Veelal zal sprake zijn van het notarieel vastleggen van een erfdienstbaarheid, die reeds door verjaring is ontstaan en waarvoor nooit een retributie is voldaan. Ook zal het vaak voorkomen dat gelijksoortige erfdienstbaarheden tussen de percelen over en weer worden gevestigd. De gerechtigden tot beide percelen hebben dan een gelijk belang ten opzichte van elkaars perceel, ten gevolge waarvan er geen behoefte is om een (aanvullende) geldelijke retributie overeen te komen.

Al met al kan gesteld worden dat een erfdienstbaarheid de mogelijkheid biedt om een, naar de letter van de wet, niet toegestane situatie te legaliseren,

³⁶ Ik ga hier niet verder in op het feit, dat een verplichting tot een actief handelen van de zijde van de gerechtigde tot de erfdienstbaarheid onder omstandigheden ongeoorloofd kan zijn. Zie in dit kader het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016) p. 270 en verder.

³⁷ Titel 4 boek 5 Burgerlijk Wetboek.

³⁸ Artikel 5:50 Burgerlijk Wetboek

³⁹ Artikel 5:54 Burgerlijk Wetboek

⁴⁰ Artikel 6:252 Burgerlijk Wetboek. De behandeling van de kwalitatieve verplichting valt echter buiten de reikwijdte van mijn onderzoek.

waarbij de hoofdverplichting van de verlener van het recht bestaat uit een dulden of niet doen.

2.2.2. Erfpacht

Hiervoor sprak ik over de erfdienstbaarheid. Bij de erfdienstbaarheid staat voorop dat een gerechtigde tot een onroerende zaak iets dient te dulden of niet doen ten behoeve van (de gerechtigde tot) een andere onroerende zaak. Dit dulden of niet doen staat centraal bij een erfdienstbaarheid en het gebruik van de onroerende zaak van de ander kan hier uit voortvloeien.

Bij het recht van erfpacht⁴¹, dat net zoals de erfdienstbaarheid een zakelijk recht is, staat centraal dat het de beperkt gerechtigde het recht geeft om een onroerende zaak van een ander te houden en te gebruiken.⁴²

Het gebruik van de onroerende zaak kan in veel opzichten worden vergeleken met de huur van deze onroerende zaak. Er zijn echter belangrijke verschillen. Zoals aangegeven, heeft de huurder een persoonlijk recht dat in beginsel niet overdraagbaar is, terwijl het uitgangspunt bij de vestiging van een recht van erfpacht zal zijn, dat deze in beginsel wel overdraagbaar is. De erfpachter zal mede gerechtigd worden tot de waarde van de onroerende zaak en zal dan ook kunnen meedelen in de waardeontwikkeling van deze onroerende zaak. De huurder zal in beginsel niet meedelen in de bedoelde waardeontwikkeling. Ik zal niet verder ingaan op de verschillen tussen de huurovereenkomst en het recht van erfpacht, anders dan dat ik nog gezegd wil hebben, dat bedacht moet worden, dat in bepaalde gevallen de rechtsfiguren een substituut kunnen zijn voor elkaar.⁴³

De omvang van het recht van erfpacht wordt bepaald door de vestiging en de voorwaarden die op het recht van toepassing worden verklaard. Met de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht wordt uitgegeven, wordt de volle eigendom van de onroerende zaak in mindere of meerdere mate uitgehold.⁴⁴ Daar waar in bepaalde gevallen het recht van erfpacht nauwelijks meer rechten geeft dan het recht van een huurder op grond van een huurovereenkomst, zal in andere gevallen nog nauwelijks enig verschil zichtbaar zijn tussen het recht van erfpacht en de volle eigendom van de onroerende zaak. Uiteraard zullen bij het uithollen van de volle eigendom ten behoeve van de erfpachter niet alleen de rechten, die zijn verbonden aan de onroerende zaak, overgaan op de erfpachter, maar ook (een gedeelte van) de

⁴¹ Artikel 5:85 Burgerlijk Wetboek

⁴² Zie het proefschrift van F.J. Vonck p. 64 en verder voor een uiteenzetting over de (on)mogelijkheid van de vestiging van een recht van erfpacht in verband met de (on)zelfstandigheid van het rechtsobject.

⁴³ Zie ook hoofdstuk 4.11.

⁴⁴ Ook hier ga ik niet verder in op het onderscheid tussen het afsplitsingsmodel en het afspiegelingsmodel.

(onderhouds-)verplichtingen.⁴⁵ Bij wijze van regelend recht bepaalt de wet⁴⁶ dat:

- Tijdens de erfpacht de erfpachter verplicht is de gewone lasten en herstellingen te dragen en te verrichten.
- Wanneer buitengewone herstellingen nodig zijn, de erfpachter de eigenaar van deze noodzakelijkheid in kennis zal stellen en hem de gelegenheid verschaffen tot het doen van deze herstellingen. De eigenaar is niet tot het doen van enige herstelling verplicht.
- De erfpachter voorts verplicht is de buitengewone lasten die op de zaak drukken te voldoen.

Hoewel in bepaalde gevallen het verschil tussen de gerechtigdheid tot de volle eigendom enerzijds en de gerechtigdheid tot een recht van erfpacht anderzijds zeer beperkt is, is de keuze voor de vestiging van een recht van erfpacht veelal bewust gemaakt.⁴⁷ In de praktijk zien we een paar belangrijke redenen om te kiezen voor een recht van erfpacht boven dat van de overdracht van de volle eigendom van de onroerende zaak, te weten:

1. Bij de vestiging van het recht van erfpacht kunnen beperkingen worden gesteld aan het gebruik van de onroerende zaak. Een beperking wordt veelal opgenomen om te voorkomen dat de erfpachter activiteiten ontplooit in of op de onroerende zaak, die schadelijk kunnen zijn voor de hoofdgerechtigde. Bovendien biedt het een gemeente de mogelijkheid om nadere invulling te geven aan haar grondpolitiek.⁴⁸
2. Bij de vestiging kunnen voorwaarden worden gesteld aan de persoon van de erfpachter.⁴⁹ Bij MGE woningen⁵⁰ worden veelal financiële eisen gesteld aan de verkrijger van de woning. Hiermee kan worden bewerkstelligd dat de woningen blijven toekomen aan de doelgroep. Zo wordt de erfpacht ingezet om het belang bij de (onder)grond voor te behouden terwijl de gerealiseerde woning in economische zin toekomt aan de erfpachter. Onder omstandigheden zou een en ander de financierbaarheid van de woning kunnen vereenvoudigen. Overigens zal gelden dat de canonbetaling door de (hypotheckair) financier wordt meegenomen bij de beoordeling van de financieringsaanvraag. Bij wijze van voorbeeld kan de gemeente Rijswijk worden genoemd, die de particuliere koper van een

⁴⁵ Voor wat betreft het opleggen van verplichtingen, zal gelden dat de eigenaar en de erfpachter de vrijheid hebben om in de erfpachtbepalingen nadere verplichtingen op te leggen op de erfpachter. De verplichtingen zullen echter niet per definitie zakelijke of goederrechtelijke werking hebben, zodat deze verplichtingen ook niet zonder meer overgaan op rechtsopvolgers van de erfpachter. Zie in deze het proefschrift van F.J. Vonck p. 113 en verder.

⁴⁶ Artikel 5:96 Burgerlijk Wetboek.

⁴⁷ Zie voor de verschillende toepassingen van het recht van erfpacht het proefschrift van F.J. Vonck.

⁴⁸ Een waarschuwing is hier echter op zijn plaats. Op p. 102 en verder van zijn proefschrift bespreekt F.J. Vonck de toelaatbaarheid van de regulering van gronden door overheidslichamen.

⁴⁹ Zie het proefschrift van F.J. Vonck p. 185 en verder ter zake van de goederrechtelijke werking van een toestemmingsvereiste in de erfpachtbepalingen.

⁵⁰ Maatschappelijk gebonden eigendom.

nieuwbouwwoning de keuze geeft om de grond in volle eigendom te verwerven dan wel deze in erfpacht uitgegeven te krijgen. In dat specifieke geval heeft de koper de mogelijkheid om later de hoofdgerechtigdheid te verwerven, zodat hij alsnog gerechtigd wordt tot de volle eigendom.⁵¹

3. Bij de vestiging van het recht kan een verplichting worden opgelegd aan de erfpachter om een periodieke canon⁵² te betalen.⁵³ Een wettelijke verplichting tot het bedingen van een canon bestaat niet. De mogelijkheid bestaat dat partijen overeenkomen, dat de verplichting tot betaling van de periodieke canon wordt afgekocht voor een bepaalde periode dan wel voor de gehele duur van het recht.

Met het overeenkomen van een canonverplichting, behoudt de hoofdgerechtigde zich een gedeelte van het financieel belang bij de onroerende zaak voor. In die gevallen waarin sprake is van een indexatie en/of periodieke herziening van de canon, zal de hoofdgerechtigde direct meedelen in de waardeontwikkeling van de onroerende zaak.

In het geval het recht van erfpacht in gemeenschap toekomt aan meerdere gerechtigden (zoals bij een splitsing in appartementsrechten), zullen alle gerechtigden hoofdelijk verbonden zijn voor de gehele canonverplichting, tenzij de canon met medewerking van de hoofdgerechtigde is gesplitst.⁵⁴ Door de splitsing van de canon zal niet het recht zelf worden opgedeeld in even zovele rechten. Met name bij een splitsing in appartementsrechten blijft het recht in zijn geheel bestaan en zal in gemeenschap toekomen aan de appartementsrechteigenaars.

4. De duur van het recht van erfpacht kan worden beperkt.⁵⁵ De rechten en bevoegdheden, die voortvloeien uit het recht van erfpacht, zullen na verloop van de termijn waarvoor het recht is gevestigd, terugkeren bij de hoofdgerechtigde. Het staat partijen alsdan uiteraard vrij om een nieuw recht van erfpacht te vestigen dan wel voorafgaande aan de afloop van het recht, de duur van het recht te verlengen.

Ontbreekt een dergelijke bepaling waarin de duur van het recht wordt beperkt, dan zal men er van uit moeten gaan dat het recht is gevestigd voor

⁵¹ Zie www.rijswijkbuiten.nl.

⁵² Artikel 5:85 lid 2 Burgerlijk Wetboek

⁵³ Voor wat betreft de hoogte van de canon, die door een overheidslichaam in rekening wordt gebracht, merkt F.J. Vonck in zijn proefschrift op: *In beginsel kunnen voor de uitoefening van een overheidstaak enkel op basis van een wettelijke grondslag vergoedingen in rekening worden gebracht. Dat komt tot uitdrukking in art. 229 lid 1 onder b Gemeentewet, op grond waarvan volgens vaste rechtspraak slechts leges mogen worden geheven wanneer deze rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met een duidelijk individualiseerbaar belang. Dit artikel sluit bijvoorbeeld leges voor het in behandeling nemen van een verzoek tot planschadevergoeding of voor de verstrekking van een – primair met het oog op de wettelijke identificatieplicht aangevraagde – identiteitskaart uit, indien er geen wettelijke bepaling bestaat die dat mogelijk maakt. De privaatrechtelijke mogelijkheden voor het bedingen van vergoedingen sluiten op dit kader aan. Ook dat is enkel toegestaan in geval van activiteiten met een duidelijk particulier doel of een duidelijke particuliere oorzaak.*

⁵⁴ Artikel 5:92 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

⁵⁵ Artikel 5:86 Burgerlijk Wetboek

onbepaalde tijd. Overigens bepaalt de wet dat, wanneer de tijd waarvoor het recht is gevestigd, is verstreken en de zaak op dat tijdstip niet door de erfpachter is ontruimd, het recht van erfpacht blijft doorlopen, tenzij de eigenaar uiterlijk zes maanden na dat tijdstip doet blijken dat hij haar als beëindigd beschouwt.⁵⁶

De kracht van het recht van erfpacht zit wellicht in de sanctie bij niet nakoming van de erfpachtbepalingen, namelijk de opzegging van het recht door de grondeigenaar.⁵⁷ Hierbij zal wel aangetekend moeten worden dat een dergelijk vergaande sanctie niet zo maar kan worden toegepast.⁵⁸ Deze sanctie zal gerechtvaardigd dienen te worden door de tekortkoming van de erfpachter. Dreiging met sanctie zal de erfpachter moeten dwingen zich te houden aan de erfpachtbepalingen, waaronder begrepen de bepaling ten aanzien van de bestemming van het registergoed.

Wanneer wij spreken over een recht van erfpacht, is het belangrijk om te constateren dat het recht van erfpacht de wettelijk natrekking niet doorbreekt.⁵⁹ De erfpachter zal dan ook niet uit hoofde van het recht van erfpacht (juridisch)eigenaar kunnen worden van de onroerende zaak, die is⁶⁰ of wordt gerealiseerd op de ondergrond van het perceel dat hij in erfpacht heeft. De gerechtigdheid, niet zijnde de (juridische)eigendom, tot en het gebruik van de aangebrachte opstallen zal blijken uit de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht van erfpacht is uitgegeven. Bij het einde van het erfpachtrecht zal ook het gebruik van de gerealiseerde opstallen toekomen aan de hoofdgerechtigde, tenzij de erfpachter de door hem, dan wel zijn rechtsvoorganger, gerealiseerde opstallen, dan wel de opstallen welke de erfpachter tegen vergoeding van de waarde heeft overgenomen van de hoofdgerechtigde, heeft verwijderd, voor zover hem dit wegneemrecht blijkens de akte van vestiging niet is ontnomen.

In beginsel zal bij het einde van het recht van erfpacht aan de erfpachter een vergoeding toekomen van de waarde van nog aanwezige gebouwen, werken en beplantingen, die door hemzelf, of een rechtsvoorganger, zijn aangebracht of van de hoofdgerechtigde tegen vergoeding van de waarde⁶¹ zijn overgenomen (in economische zin).⁶² In een aantal gevallen kan deze verplichting tot het voldoen van een vergoeding worden uitgesloten.⁶³

Indien bij het einde van het recht van erfpacht de erfpachter gerechtigd wordt tot een vergoeding voor de door hem achtergelaten opstallen en voorts de omvang van de canon uitsluitend is gebaseerd op de waarde van de grond (en

⁵⁶ Artikel 5:98 Burgerlijk Wetboek.

⁵⁷ Artikel 5:87 Burgerlijk Wetboek.

⁵⁸ Zie in dit kader p. 338 en verder van het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016).

⁵⁹ Artikelen 5:3 en 5:20 Burgerlijk Wetboek.

⁶⁰ En hij al dan niet tegen betaling heeft overgenomen van zijn rechtsvoorganger.

⁶¹ Voor wat betreft de waardering van het recht van erfpacht en de hoofdgerechtigdheid zie het artikel “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd” van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977).

⁶² Artikel 5:99 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

⁶³ Artikel 5:99 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

dus niet mede op de waarde van de opstallen), zal men er vanuit gaan dat de economische eigendom van de opstallen aan de erfpachter toekomt. Het risico van waardeverandering van de opstallen wordt ook uitsluitend door hem gedragen. Hoewel in economische zin de opstallen aan de erfpachter toekomen, zullen deze civielrechtelijk aan de eigenaar toekomen.

Wil men bewerkstelligen dat de erfpachter ook civielrechtelijk eigenaar wordt van de opstallen, dan zal een (aanvullend) recht van opstal gevestigd dienen te worden. De praktijk blijkt zich echter in veel gevallen goed te kunnen redden met een recht van erfpacht, zonder dat er een aanvullend recht van opstal wordt gevestigd⁶⁴. In dat geval komt het aanvullende opstalrecht dan ook nauwelijks enige, aanvullende betekenis toe. Zo zijn veel woningen in de Randstedelijke gemeenten gebouwd op erfpachtgronden. De betreffende erfpachters hebben het volle genot van de woning. De erfpachter komt de waardestijging en waardedaling van de woning toe. Het recht van erfpacht kan worden overgedragen en verhypothecerd. De rente van de hypothecaire geldlening in verband met de aanschaf is onder voorwaarden aftrekbaar bij de heffing van inkomstenbelasting. In de praktijk zal de erfpachter het verschil met volle eigendom niet merken, anders dan dat hij een verplichting kan hebben om jaarlijks een canon te voldoen. De te betalen canon is veelal gerelateerd aan de grondwaarde exclusief de aangebrachte zaken. De erfpacht zal hiermee niet veel meer of minder zijn dan een wijze waarop de waarde van de grond wordt gefinancierd. Veelal zal het recht van erfpacht dan ook worden gezien als financieringsinstrument.

Met het bovenstaande in ogenschouw genomen kan worden gesteld, dat met het recht van erfpacht de mogelijkheid bestaat om het belang bij een onroerende zaak (nagenoeg geheel) over te dragen aan een erfpachter, terwijl de hoofdgerechtigde te allen tijde een belang houdt bij dezelfde onroerende zaak.

2.2.3. Opstal

Daar waar het recht van erfpacht de erfpachter de bevoegdheid geeft de onroerende zaak van een ander te houden en te gebruiken, geeft het recht van opstal de opstaller het recht om in, op of boven een onroerende zaak van een ander, gebouwen, werken of beplantingen in eigendom⁶⁵ te hebben of te verkrijgen⁶⁶. Wel heeft de opstaller ter zake van de zaak waarop zijn recht (van

⁶⁴ Zie in dit verband hetgeen is geschreven in het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016) over het ineenschuiven van het recht van opstal en het recht van erfpacht tot één recht.

⁶⁵ In haar proefschrift (hoofdstuk 6.2.3.5.) geeft A.F. Mollema aan, dat de eigendom die het recht van opstal creëert niet vergelijkbaar is met de juridische eigendom van een zelfstandige zaak in de zin van artikel 5:1 Burgerlijk Wetboek; zie ook p. 301 en verder van het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016).

⁶⁶ Zie het proefschrift van F.J. Vonck p. 59 en verder voor een uiteenzetting over de (on)mogelijkheid van de vestiging van een opstalrecht in verband met de (on)zelfstandigheid van het rechtsobject.

opstal) rust, de bevoegdheden die voor het volle genot van zijn recht nodig zijn, tenzij bij de vestiging anders is bepaald.

Het recht van opstal zal worden ingezet bij die situaties waarin behoefte bestaat om de wettelijke natrekking⁶⁷ te voorkomen.⁶⁸ Op grond van de wet is de eigenaar van een zaak ook eigenaar van al haar bestanddelen.⁶⁹ Hiernaast bepaalt de wet dat de eigendom van de grond mede omvat (voor zover de wet niet anders bepaalt)⁷⁰:

- a. de bovengrond;
- b. de daaronder zich bevindende aardlagen;
- c. het grondwater dat door een bron, put of pomp aan de oppervlakte is gekomen;
- d. het water dat zich op de grond bevindt en niet in open gemeenschap met water op eens anders erf staat;
- e. gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen en werken, voor zover ze geen bestanddeel zijn van eens anders onroerende zaak;
- f. met de grond verenigde beplantingen.

Het opstalrecht zal in de praktijk met name worden ingezet om te voorkomen, dat een aangebrachte zaak als bestanddeel in eigendom toe gaat behoren aan de eigenaar van de hoofdzaak en voorts om te voorkomen, dat de eigenaar van de grond zoals hiervoor onder e is aangegeven, eigenaar zal worden van de gebouwen en werken die met de grond duurzaam zijn verenigd. De wetgever heeft in de bepalingen ter zake van de natrekking al rekening gehouden met het feit dat er mogelijk gebouwen of werken zijn, die duurzaam zijn verbonden met een onroerende zaak van de een, maar toch in eigendom toekomen aan een ander, omdat deze onroerende zaak een bestanddeel is van een andere onroerende zaak. Met andere woorden: de natrekking die ontstaat doordat een zaak een bestanddeel is van een andere zaak, gaat voor de natrekking die ontstaat omdat de zaak is aangebracht op de onroerende zaak van een ander.

In de praktijk zien wij dat het recht van opstal veelvuldig wordt ingezet voor zogenoemde WKO-installaties⁷¹, alsook voor installaties die nodig zijn voor mobiele telefonie. De eigendom van deze installaties zal alsdan toe dienen te komen aan een ander dan de gerechtigde tot de grond waarin, dan wel de gebouwen waarop, de installaties zijn aangebracht. Het feit dat deze installaties vaak kostbaar zijn en voorts redelijk eenvoudig zijn te verwijderen/verplaatsen, zal met zich meebrengen dat deze aanbieders de eigendom van die installaties wensen te behouden.

⁶⁷ Artikelen 5:3 en 5:20 Burgerlijk Wetboek.

⁶⁸ In het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016) wordt op p. 302 de mogelijkheid besproken om het recht van opstal en het recht van erfpacht samen te voegen tot één recht.

⁶⁹ Artikel 5:3 Burgerlijk Wetboek.

⁷⁰ Artikel 5:20 Burgerlijk Wetboek.

⁷¹ Warmte en Koude Opslag (WKO), zie voor een beschrijving van de problematiek bij netwerken en WKO-systemen p. 194 en verder van het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016).

Hetzelfde zien wij bij werken zoals windturbines, die worden aangebracht op gronden die dienstbaar zijn aan een agrarisch bedrijf, dan wel worden gerealiseerd in de zee.

Om praktische redenen heeft de wetgever van het opstalrecht uitgezonderd de eigendom van een net, bestaande uit een of meer kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie of van informatie, dat in, op of boven de grond van anderen is of wordt aangelegd⁷². De eigendom van dat net behoort toe aan de bevoegde aanlegger daarvan, dan wel aan diens rechtsopvolger⁷³.

Wanneer het recht van opstal tenietgaat, gaat de eigendom van de gebouwen, werken en beplantingen van rechtswege over op de eigenaar van de onroerende zaak waarop het rustte. Wel heeft de opstaller, voor zover in de akte van vestiging niet anders is bepaald, bij het einde van zijn recht de bevoegdheid gebouwen, werken en beplantingen die door hemzelf of een rechtsvoorganger onverplicht zijn aangebracht, dan wel van de eigenaar tegen vergoeding der waarde zijn overgenomen, weg te nemen, mits hij de onroerende zaak waarop het recht rustte in de oude toestand terugbrengt.⁷⁴ Hiermee verkrijgt de aanbieder van mobiele telefonie de bevoegdheid om de door hem geplaatste installaties te verwijderen. Dit wegneemrecht zal hij in beginsel dienen uit te oefenen voordat het opstalrecht eindigt. Toch zal de opstaller een korte tijd gegend moeten worden na het einde van het opstalrecht zijn wegneemrecht uit te oefenen.⁷⁵ Om elke discussie uit te sluiten doet de aanbieder er verstandig aan de installaties te verwijderen voordat het opstalrecht eindigt. Nadat het wegneemrecht is geëindigd komen de niet weggehaalde installaties toe aan de hoofdgerechtigde.

Een belangrijk aspect van het recht van opstal dat telkenmale de aandacht verdient, is de zelfstandigheid van het recht. Zo heeft de wetgever expliciet bepaald dat het mogelijk is om een recht van opstal te vestigen, dat afhankelijk is van een ander zakelijk recht, zoals een recht van erfpacht, dan wel van een persoonlijk recht zoals een recht van huur of pacht op de onroerende zaak.⁷⁶ Bij het einde van het recht waarvan het opstalrecht afhankelijk is, zal ook het recht van opstal eindigen. Bij de vestiging zou men er voor kunnen kiezen om het recht van opstal nog even door te laten lopen gedurende de tijd, die nodig is om de aangebrachte zaken weg te nemen. Partijen doen er voorts verstandig aan het wegneemrecht en de duur hiervan expliciet op te nemen in de akte van vestiging. De mate van afhankelijkheid zal doorslaggevend zijn voor de beantwoording van de vraag of het afhankelijk recht van opstal los overdraagbaar is en los verhypothekerbaar is. Centraal hierbij staat of al dan niet gesproken kan

⁷² Artikel 5:20 lid 2 Burgerlijk Wetboek

⁷³ De regeling ter zake van de kabels of leidingen, bestemd voor transport van vaste, vloeibare of gasvormige stoffen, van energie of van informatie betreft een eigendomsregeling voor deze netten. Deze laat ik dan ook bij mijn onderzoek buiten beschouwing.

⁷⁴ Artikel 5:105 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

⁷⁵ MvA, Kamerstukken II, 1972, 4572 nr 5, p. 97.

⁷⁶ Artikel 5:101 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

worden van een afhankelijkheid als bedoeld in artikel 3:82 Burgerlijk Wetboek.

Hierboven gaf ik aan dat de opstaller bevoegd is de gebouwen, werken en beplantingen, die door hemzelf of een rechtsvoorganger onverplicht zijn aangebracht, dan wel van de eigenaar tegen vergoeding der waarde zijn overgenomen, weg te nemen. Een overname zal zich voordoen, wanneer bij het vestigen van het recht van opstal de bedoelde zaken reeds aanwezig waren. Wil de opstaller eigenaar worden van deze zaken, dan zullen deze hem volgend op de vestiging van het recht van opstal ook geleverd dienen te worden.

Ook voor het opstalrecht kan, net als bij de vestiging van een recht van erfpacht en erfdienstbaarheid, een retributie worden overeengekomen. Ook hier speelt, net als bij erfdienstbaarheden, dat dit bij de vestiging van een recht van opstal relatief weinig voor zal komen, met name omdat de eventuele vergoeding al is bedongen in een andere rechtsverhouding waarvan het recht van opstal al dan niet afhankelijk is.

In het kort kan worden gezegd, dat het recht van opstal bedoeld is om de eigendomsrechten te beschermen van degene die een zaak aanbrengt in, op of boven een onroerende zaak van een ander, terwijl het veelvuldig zal worden gebruikt als aanvullend recht op een andersoortige rechtsverhouding, zoals bijvoorbeeld huur of erfpacht. Wel heeft de opstaller in beginsel ter zake van de zaak, waarop zijn recht van opstal rust, de bevoegdheden die voor het volle genot van zijn recht nodig zijn.

2.3. Overdracht

Zoals al eerder aangegeven zijn beperkt zakelijke rechten in beginsel overdraagbaar. Voor wat betreft de wijze van overdracht heeft de wetgever aangegeven dat de bepalingen omtrent de overdracht van de goederen, waarop de beperkte rechten rusten, van overeenkomstige toepassing zijn, tenzij de wet anders bepaalt.⁷⁷

Voor wat betreft het recht van erfpacht en het recht van opstal zal de, voor overdracht vereiste, levering geschieden door een daartoe bestemde, tussen partijen opgemaakte notariële akte, gevolgd door de inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers.⁷⁸ Voorwaarde voor de overdracht is dat er sprake is van een levering krachtens geldige titel, verricht door hem die bevoegd is over het goed te beschikken. Net als de onroerende zaak zelf kan de levering ook geschieden onder opschortende en/of ontbindende voorwaarde, alsmede onder tijdsbepaling.

Over erfdienstbaarheden kan echter niet los worden beschikt. Een erfdienstbaarheid gaat als afhankelijk recht mee over bij de overdracht van de

⁷⁷ Artikel 3:98 Burgerlijk Wetboek.

⁷⁸ Artikel 3:89 lid 1 juncto artikel 3:98 Burgerlijk Wetboek.

eigendom van de percelen ten laste, dan wel ten behoeve, waarvan de erfdienstbaarheid is gevestigd.

Met de vestiging zullen de rechten en bevoegdheden, die voortvloeien uit de volle eigendom van de zaak, worden gedeeld tussen de hoofdgerechtigde en de beperkt zakelijk gerechtigde. De eigenaar zal na de vestiging van het beperkt zakelijk recht de hoofdgerechtigdheid behouden. Deze hoofdgerechtigdheid is voor overdracht vatbaar. Beide rechten zullen alsdan ieder afzonderlijk van elkaar overdraagbaar zijn.

2.4. Vestiging en verjaring

Een erfdienstbaarheid, recht van erfpacht en recht van opstal zullen worden gevestigd door een voor de vestiging bestemde, tussen partijen opgemaakte notariële akte, gevolgd door de inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers.⁷⁹

Van belang hierbij is, dat de bepalingen, die betrekking hebben op de overdracht van de zaak, ook van toepassing zijn op de overdracht van een gedeelte van de zaak, als zijnde de vestiging van het beperkte recht.

Behoudens de mogelijkheid om vermelde beperkte rechten door vestiging te laten ontstaan, kunnen deze rechten ook door verjaring⁸⁰ ontstaan.⁸¹ Deze verjaring kan ontstaan zowel door verkrijgende verjaring als bevrijdende verjaring. Voor de verkrijgende verjaring geldt als voorwaarde, dat de beperkt gerechtigde te goeder trouw het bezit heeft gehad gedurende een termijn van tien jaren.⁸² Bij het ontbreken van de goeder trouw zal deze ontstaan door bevrijdende verjaring na verloop van een termijn van twintig jaren.⁸³

2.5. Levering onder voorbehoud

In het merendeel van de gevallen zal een beperkt zakelijk recht ontstaan, doordat partijen uitvoering geven aan de overeenkomst, waarbij de eigenaar het recht vestigt ten behoeve van de beperkt zakelijk gerechtigde. De wet biedt echter ook de mogelijkheid om het beperkt zakelijk recht te laten ontstaan, doordat de eigenaar de eigendom van de hem toekomende onroerende zaak overdraagt onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht.⁸⁴ Hiermee zal de eigenaar zijn eigendomsrecht omzetten in een beperkt zakelijk recht. Alsdan zullen de voorschriften zowel voor de overdracht van de onroerende zaak, als

⁷⁹ Artikel 3:89 lid 1 juncto artikel 3:98 Burgerlijk Wetboek.

⁸⁰ De verjaring valt buiten de reikwijdte van mijn onderzoek en zal ik slechts zijdelings behandelen.

⁸¹ Artikel 5:72 Burgerlijk Wetboek.

⁸² Artikel 3:99 Burgerlijk Wetboek. In artikel 3:105 Burgerlijk Wetboek staat vermeld: *“Hij die een goed bezit op het tijdstip waarop de verjaring van de rechtsvordering strekkende tot beëindiging van het bezit wordt voltooid, verkrijgt dat goed, ook al was zijn bezit niet te goeder trouw.”*

⁸³ Artikel 3:105 juncto artikel 3:306 Burgerlijk Wetboek.

⁸⁴ Artikel 3:81 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

ook voor de vestiging van het beperkt zakelijk recht in acht genomen dienen te worden. Een en ander betekent echter niet, dat er bij de overdracht sprake is van de overdracht van de volle eigendom en de gelijktijdige vestiging door de nieuwe eigenaar van een beperkt recht ten behoeve van de voormalige eigenaar.⁸⁵ Een levering onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht komt met name voor in een variant op de zogenoemde sale and lease back constructies. Hierbij zal de eigenaar van de grond en opstallen, die wel het gebruik wenst te behouden, maar niet langer eigenaar wenst te zijn van de onroerende zaak, deze kunnen overdragen onder voorbehoud van een recht van erfpacht. Om fiscale redenen kan de overdracht onder voorbehoud aantrekkelijker zijn dan de overdracht van de onroerende zaak en de daaropvolgende vestiging van het beperkt zakelijk recht.⁸⁶ Deze overdracht onder voorbehoud van een recht van erfpacht wordt gebruikt als variant op de overdracht van de onroerende zaak door de eigenaar aan zijn opvolger, die vervolgens deze onroerende zaak verhuurt aan de voormalig eigenaar.

2.6. Stapelen beperkte rechten

Bij de vestiging van beperkte rechten zal veelal gedacht worden aan de vestiging van een beperkt zakelijk recht door de eigenaar van de onroerende zaak. In bepaalde gevallen heeft de beperkt zakelijk gerechtigde echter eveneens de bevoegdheid om de onroerende zaak met een beperkt zakelijk recht te belasten.⁸⁷ Dit fenomeen wordt veelal aangeduid als het stapelen van beperkte rechten. Bij het stapelen van beperkte rechten zullen de rechten en bevoegdheden, die door de beperkt zakelijk gerechtigde worden verleend, in beginsel niet meer bedragen dan de rechten die hij zelf heeft.⁸⁸ Hierop is door

⁸⁵ Zie in deze hoofdstuk 6.1.3.3. van het proefschrift van A.F. Mollema.

⁸⁶ Zie hoofdstuk 4.11.

⁸⁷ Op grond van de constructie Beekhuis is het stapelen van beperkte rechten niet toegestaan, behoudens de wettelijk toegestane mogelijkheden. In het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016) wordt hier uitgebreid bij stilgestaan alsmede de eventuele wenselijke wijzigingen van het systeem.

⁸⁸ Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet - Niemand kan meer rechten overdragen dan hij heeft. Hier geldt echter een kanttekening. A.F. Mollema schrijft in haar proefschrift dat, anders dan bij de afsplitsingsconstructie, bij de belastings- of stapelingsconstructie het nemo plus beginsel de beperkt gerechtigde niet belet om op zijn beurt een recht te vestigen dat in omvang groter is dan het recht dat hem zelf toekomt. De positie van de hoofdgerechtigde zal echter hierdoor niet verder worden bezwaard. Mollema schrijft:

Bij de belastings- of stapelingsconstructie is men – net als bij de door de eigenaar of rechthebbende zelf gevestigde beperkte rechten – niet zozeer gebonden aan het nemo plus-beginsel. Het gaat ook hier namelijk niet om een beperking van de beschikkingsbevoegdheid van de beperkt gerechtigde in die zin dat deze niet meer kan overdragen dan hij zelf heeft. Het is er vooral een kwestie van dat een beperkt gerechtigde weliswaar best een zwaardere belasting van zijn eigen positie kan bewerkstelligen, maar dat hij geen nieuw beperkt recht kan vestigen dat een zwaardere belasting zou inhouden voor de bloot eigenaar van de onderliggende zaak of de

de wetgever echter een uitzondering gemaakt. De rechthebbende tot een appartementsrecht, dat deelt in de gemeenschap bestaande uit een recht van erfpacht, heeft de mogelijkheid een recht van opstal te vestigen ten behoeve van een derde op het gedeelte dat door deze laatste als afzonderlijk geheel kan worden gebruikt.⁸⁹ Hiermee heeft de wetgever gereguleerd dat een appartementsrechteigenaar kan bewerkstelligen, dat iemand een eigendomsrecht verkrijgt op een aan te brengen of aangebrachte zaak, terwijl hem dat zelf niet toekomt.

rechthebbende van het onderliggende recht. Dit volgt uit de constructie zelf: het is een belasting van het eerder gevestigde beperkte recht, géén belasting van de eigendom van de onderliggende zaak of van het onderliggende recht. De beperkt gerechtigde kan derhalve wel in die zin over zijn eigen positie beschikken dat hij die belast met een beperkt recht met een inhoud die verder gaat dan de inhoud van zijn eigen recht, hij kan daarbij alleen de positie van de hoofdgerechtigde van de belaste zaak of het belaste recht niet verder bezwaren dan deze al was bezwaard. In deze laatste positie liggen derhalve de grenzen voor de beperkt gerechtigde bij het vestigen van nieuwe beperkte rechten. Een zwaardere belasting van de positie van de hoofdgerechtigde door de (eerste) beperkt gerechtigde is immers alleen denkbaar indien de hoofdgerechtigde daar zelf bij voorbaat mee heeft ingestemd, of indien de mogelijkheid hiertoe rechtstreeks uit de wet voortvloeit.

⁸⁹ Artikel 5:118a Burgerlijk Wetboek.

Zonder hier verder op in te gaan kan het stapelen van rechten in het volgende schema worden weergegeven. Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat het een zeer summier overzicht is, dat niet meer pretendeert dan aan te geven wat wel en wat niet mogelijk is.⁹⁰

Onderrecht \ Hoofdrecht	Eigendom	Erfdienstbaarheid	Erfpacht	Opstal	Appartementsrecht
Eigendom	-	5:70	5:85	5:101	5:106
Erfdienstbaarheid	-	-	-	-	- ⁹¹
Erfpacht	-	5:84	5:93 ⁹²	- ⁹³	5:106
Opstal	-	5:84	5:85 ⁹⁴	5:104 j° 5:93	5:106
Appartementsrecht	-	5:117 en 118	5:118a	5:118a	5:106

2.7. Wijziging

Bij de vestiging worden de voorwaarden en bepalingen, waaronder het beperkt recht wordt uitgegeven, vastgesteld. Hierbij wordt door (de Randstedelijke) gemeenten veelal gebruik gemaakt van algemene voorwaarden en bijzondere erfpachtvoorwaarden. Deze bijzondere voorwaarden als ook de toepassing van de algemene voorwaarden worden vastgelegd in de akte waarbij het beperkt zakelijk recht wordt gevestigd. Het kan wenselijk zijn om deze algemene en bijzondere voorwaarden (periodiek) te herzien. Een eenzijdige aanpassing van de algemene voorwaarden, na ommekomst van een vooraf vastgestelde periode, kan onder omstandigheden en voor bepaalde onderdelen van die algemene bepalingen strijdig zijn met het recht⁹⁵, ook al is de mogelijkheid om de algemene voorwaarden te wijzigen opgenomen in de overeengekomen voorwaarden.⁹⁶

Een wijziging van de bijzondere voorwaarden zal veelal het gevolg zijn van gewijzigde omstandigheden. Zo zou een gewijzigd gebruik van de onroerende

⁹⁰ Hierbij ga ik niet verder in op de discussie in hoeverre het onderrecht het hoofdrecht belast dan wel de onroerende zaak zelf. A.F. Mollema is in haar proefschrift hier in hoofdstuk 6 uitgebreid op ingegaan; voorts verwijs ik naar hetgeen hieromtrent is geschreven in het in het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016) p. 149 alsmede p. 169 en verder waarbij wordt ingegaan op het meervoudig ruimtegebruik.

⁹¹ Onverminderd de mogelijkheid om een erfdienstbaarheid in de splitsing te betrekken.

⁹² Zie in dit kader p. 305 en verder van het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016).

⁹³ Zie voor een genuanceerde visie het proefschrift van A.F. Mollema hoofdstuk 6.2.3.5. waarin de vestiging van een recht van opstal door de erfpachter wordt besproken.

⁹⁴ Zie in dit kader p. 305 en verder van het KNB preadvies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016).

⁹⁵ Zie in deze Hof Amsterdam 23 september 2014, zaak 200.136.536/01, ECLI:NL:GHAMS:2014:3903.

⁹⁶ Zie in dit kader het proefschrift van F.J Vonck p. 169 en verder.

zaak door de beperkt zakelijk gerechtigde strijdig kunnen zijn met de, in de voorwaarden opgenomen, bestemming. Alsdan zouden partijen de, in de bijzondere voorwaarden overeengekomen, bestemming kunnen wijzigen. Een dergelijke wijziging zal in bepaalde gevallen ook een wijziging van de overeengekomen, financiële aspecten van het beperkt zakelijk recht tot gevolg hebben. Gedacht kan worden aan een aanpassing van de canon of retributie.

Het wijzigen van de voorwaarden en bepalingen, waaronder het beperkte recht is uitgegeven, zal onder omstandigheden er toe kunnen leiden dat civielrechtelijk een nieuw recht ontstaat. Over het algemeen zal het wijzigen van één van de essentialia niet voldoende zijn om te spreken van een nieuw recht, tenzij het object van het recht wijzigt. Dit zal anders zijn in het geval meerdere essentialia wijzigen.

2.8. Verlies van beperkte rechten

Hiervoor gaf ik aan dat de wet bepaalt dat beperkte rechten kunnen ontstaan door vestiging of verjaring. De wijze waarop beperkte rechten tenietgaan wordt eveneens bij wet bepaald⁹⁷, namelijk door:

- a. tenietgaan van het recht waaruit het beperkte recht is afgeleid;
- b. verloop van de tijd waarvoor, of de vervulling van de ontbindende voorwaarde waaronder, het beperkte recht is gevestigd;
- c. afstand;
- d. opzegging, indien de bevoegdheid daartoe bij de wet of bij de vestiging van het recht aan de hoofdgerechtigde, aan de beperkt gerechtigde of aan beiden is toegekend⁹⁸;

⁹⁷ Artikel 3:81 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

⁹⁸ In hoofdstuk VI van zijn proefschrift bespreekt F.J. Vonck de civielrechtelijke beëindiging van het recht van erfpacht door opzegging. Hierbij wordt zowel ingegaan op de opzegging in verband met tekortkoming van de erfpachter in de nakoming van zijn financiële verplichtingen als ook in verband met de opzegging op grond van (overige) overeengekomen erfpachtbepalingen. Ter zake van de opzegging in verband met faillissement van de erfpachter merkt hij op: *Een voorbeeld is de in de literatuur wel vaker besproken beding dat de erfverpachter een bevoegdheid geeft tot opzegging op grond van het faillissement van de erfpachter. Het faillissement is niet gelijk te stellen met het tekortschieten in de nakoming van de verplichtingen jegens de erfverpachter en hoeft daarmee ook niet zonder meer samen te gaan. Goed beschouwd is een dergelijk beding dus een opzeggingsgrond in de zin van lid 3. Of een beroep daarop ook daadwerkelijk tot een geldige beëindiging van de erfpacht leidt, hangt er in de eerste plaats van af of het faillissement als zodanig de erfverpachter een redelijk belang geeft om op te zeggen, dat niet gelegen is in het jegens hem tekortschieten van de erfpachter in de nakoming van zijn verplichtingen. Ontbreekt dat belang, dan is de opzegging zonder meer ongeldig. Is er wel een belang, dan is nog mogelijk dat de opzeggingsbevoegdheid niettemin voor een ander doel wordt gebruikt dan het doel waarvoor het is verleend. Dat zou maken dat misbruik wordt gemaakt van de opzeggingsbevoegdheid, of dat het beroep op de bevoegdheid naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid*

e. vermenging;
 en voorts op de overige, in de wet voor iedere soort aangegeven, wijzen van tenietgaan.⁹⁹ Dit laatste zal bijvoorbeeld kunnen geschieden door opheffing door de rechter op verzoek van de eigenaar of beperkt gerechtigde.¹⁰⁰

Bij het tenietgaan van het beperkt recht zullen de rechten en bevoegdheden, die voortvloeien uit het beperkt zakelijk recht, terugkeren bij de hoofdgerechtigde. In geval het beperkt recht was gevestigd op de eigendom van de zaak, zal de hoofdgerechtigde met het tenietgaan (weer) gerechtigd worden tot de volle eigendom van de zaak ofwel weer alle bevoegdheden, die voortvloeien uit de volle eigendom van de onroerende zaak, kunnen uitoefenen. Een en ander laat onverlet de vergoeding voor de aanwezige zaken, die de hoofdgerechtigde al dan niet verplicht is te voldoen aan de beperkt gerechtigde bij het tenietgaan van het recht.¹⁰¹

Bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht zal het gebruik (en voor wat betreft het recht van opstal ook de eigendom) van de aangebrachte zaken niet langer toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Bij het einde van de erfpacht heeft de voormalige erfpachter/opstaller recht op vergoeding van de waarde van nog aanwezige gebouwen, werken en beplantingen, die door hemzelf of een rechtsvoorganger zijn aangebracht of van de eigenaar tegen vergoeding der waarde zijn overgenomen.¹⁰² In de akte van vestiging kan worden bepaald, dat de beperkt zakelijk gerechtigde geen recht heeft op de, in het eerste lid bedoelde, vergoeding:

- a. indien de in erfpacht/opstal gegeven grond een andere bestemming had dan die van woningbouw;
- b. indien de erfpachter/opstaller de gebouwen, werken en beplantingen niet zelf heeft bekostigd;
- c. indien de erfpacht/het opstalrecht geëindigd is door opzegging door de erfpachter;
- d. voor zover de gebouwen, werken en beplantingen onverplicht waren aangebracht en de beperkt zakelijk gerechtigde deze bij het einde van de erfpacht/het opstalrecht mocht wegnemen.

De verplichting tot vergoeding van de waarde van de opstallen is in de wet opgenomen per 1 januari 1992. Voor die datum gold slechts het wegneemrecht

onaanvaardbaar is. De erfpachter zal dat misbruik in rechte moeten aantonen, wat een schier onmogelijke opgave lijkt. Daarbij moet worden bedacht dat de vraag naar rechtsmisbruik pas aan de orde komt wanneer al is vastgesteld dat de opzeggingsgrond waarop de erfverpachter zich beroept, hem op zichzelf – dus ook zonder dat de erfpachter zou tekortschieten – een redelijk belang bij opzegging verschaft.

⁹⁹ Voor wat betreft het tenietgaan van beperkte rechten door afstand en vermenging verwijs ik naar het artikel van J.C. Van Straaten “Tienetgaan van beperkte rechten door afstand of vermenging: hoe schijn kan bedriegen” WPNR 2016, 7101.

¹⁰⁰ Artikel 5:78, 5:79, 5:97, 5:104 Burgerlijk Wetboek.

¹⁰¹ Zie voor wat betreft de vergoeding bij het einde van het recht van erfpacht ook het proefschrift van F.J. Vonck p. 270 en verder.

¹⁰² Artikelen 5:99 lid 1 en 5:105 lid 3 Burgerlijk Wetboek.

voor de beperkt zakelijk gerechtigde. De overgangsbepalingen regelen echter dat de vergoedingsverplichting niet geldt voor oude rechten. Indien partijen voor dergelijke, oude rechten de erfpachtvoorwaarden zodanig wijzigen dat er een nieuw recht ontstaat, zal dat met zich meebrengen dat er een vergoedingsverplichting zal gaan ontstaan voor het gewijzigde recht.

2.9. Invloed van tenietgaan hoofdrecht op onderrecht

Indien door de erfpachter een recht van ondererfpacht is gevestigd of door de opstaller een onderopstalrecht, zullen deze onderrechten in beginsel tenietgaan bij het einde van het hoofdrecht, tenzij het hoofdrecht eindigt door vermenging of afstand.¹⁰³ Zo zal de onroerende zaak na de vermenging of afstand belast blijven met een beperkt zakelijk recht, terwijl het oorspronkelijk gevestigd hoofdrecht tot een einde is gekomen. Het onderrecht converteert hiermee tot hoofdrecht. De eigenaar wordt na de vermenging of afstand geconfronteerd met de bepalingen, die gelden voor het onderrecht, met inbegrip van de lagere canon of retributie, die bij de vestiging van het onderrecht is overeengekomen tussen de gerechtigde van het hoofdrecht en de gerechtigde tot het onderrecht.¹⁰⁴ Indien echter de gerechtigde tot het onderrecht een hogere canon of retributie verschuldigd was, dan zullen de afstand en vermenging ook niet ten voordele van deze gerechtigde strekken. Hij zal gehouden blijven de overeengekomen canon of retributie te voldoen. Indien de eigenaar bij een, in de openbare registers ingeschreven, notariële akte heeft verklaard met de vestiging van het onderrecht in te stemmen, zal het onderrecht ook niet eindigen in de andere gevallen van tenietgaan van het hoofdrecht.¹⁰⁵ Overigens komt de erfpachter of de opstaller het recht tot de vestiging van het onderrecht toe voor zover de akte van vestiging niet anders bepaalt. Bij de vestiging van het recht van erfpacht of opstal kan de bevoegdheid tot vestiging van een onderrecht dan ook worden uitgesloten.

2.10. Appartementenrechten

Ten gevolge van een splitsing in appartementenrechten zullen twee of meer appartementenrechten ontstaan. Deze appartementenrechten kwalificeren binnen ons wettelijk stelsel niet als beperkte rechten. Onder appartementenrecht wordt verstaan een aandeel in de goederen die in de splitsing zijn betrokken en dat de bevoegdheid omvat tot het uitsluitend gebruik van bepaalde gedeelten van het gebouw, die blijkens hun inrichting bestemd zijn of worden om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Het aandeel kan mede omvatten de bevoegdheid tot het uitsluitend gebruik van bepaalde gedeelten van de bij het gebouw behorende grond.¹⁰⁶

¹⁰³ Artikel 5:93 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

¹⁰⁴ Artikel 3:81 lid 3, artikel 5:93 lid 2 en artikel 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

¹⁰⁵ Artikel 5:93 lid 2 laatste volzin Burgerlijk Wetboek.

¹⁰⁶ Artikel 5:106 lid 4 Burgerlijk Wetboek.

Dit onderzoek richt zich op de fiscale aspecten van beperkt zakelijke rechten. In verband hiermee zal ik mij dan ook niet direct richten op (de splitsing in) appartementsrechten. Nu de wet de mogelijkheid kent om beperkte rechten in de splitsing te betrekken dan wel beperkte rechten te vestigen op appartementsrechten, zal ik, waar wenselijk, (de splitsing in) appartementsrechten bespreken.

HOOFDSTUK 3 OMZETBELASTING

3.1. Inleiding

In Nederland wordt omzetbelasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die door als zodanige handelende ondernemers onder bezwarende titel worden verricht. Onder goederen worden in dit verband begrepen de voor menselijke beheersing vatbare, stoffelijke objecten. Onroerende zaken kwalificeren daarmee als goederen voor de heffing van omzetbelasting.

Als levering wordt aangemerkt de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Tegen vergoeding verrichte handelingen die geen levering van een goed vormen, zijn diensten voor de heffing van omzetbelasting. Handelingen met betrekking tot beperkt zakelijke rechten nemen hierbij een bijzondere plaats in.

Bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht behoudt de oorspronkelijke eigenaar een bepaald belang ter zake van de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht is gevestigd.¹⁰⁷ De omvang van het beperkt zakelijk recht wordt bepaald door de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht wordt gevestigd. Met name in die gevallen, waarin de omvang van het beperkt zakelijk recht de eigendomsrechten op de onroerende zaak benadert, kan het wenselijk zijn de vestiging en de overdracht van een dergelijk recht op gelijke wijze als een eigendomsoverdracht van de onroerende zaak in de heffing te betrekken. In die gevallen dienen beperkt zakelijke rechten voor de heffing van omzetbelasting als goederen aangemerkt te worden, meer in het bijzonder als onroerende zaken. In alle andere gevallen zullen de vestiging en overdracht van een beperkt zakelijk recht als dienst kunnen kwalificeren, onder omstandigheden als verhuur van onroerende zaken.

De levering van onroerende zaken door als zodanig handelende ondernemers is in beginsel van omzetbelasting vrijgesteld.¹⁰⁸ Leveringen van bouwterreinen, nieuwe gebouwen en andere leveringen ingeval – onder bepaalde voorwaarden – voor belastingheffing is geopteerd, zijn echter aan heffing van omzetbelasting onderworpen. Ook voor verhuur van onroerende zaken geldt in beginsel een vrijstelling van omzetbelasting, maar ook dienaangaande bestaan er uitzonderingen. Zo is de verhuur belast als door de huurder en verhuurder – onder bepaalde voorwaarden – voor een belaste verhuur is gekozen.

In Nederland is de heffing van omzetbelasting geregeld in de Wet op de omzetbelasting 1968 en de, op die wet gebaseerde, lagere regelgeving. Deze

¹⁰⁷ Hetzelfde geldt voor de beperkt zakelijk gerechtigde, die ten behoeve van een derde, een beperkt zakelijk recht vestigt dat lager in rang is dan het recht dat aan hem toekomt.

¹⁰⁸ Tenzij anders aangegeven, ga ik er vanuit dat de prestaties worden verricht door een als zodanig handelend ondernemer.

regels dienen in overeenstemming te zijn met de Europese regelgeving, zoals het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie en de, op dat verdrag gebaseerde, verordeningen en richtlijnen. Richtlijn 2006/112EG (hierna aan te duiden als: “de Richtlijn”) speelt daarbij een centrale rol, omdat daarin is vastgelegd dat, en op welke wijze, in de lidstaten van de Europese Unie omzetbelasting wordt geheven. Als gevolg van dit Europese kader hebben vele, voor de heffing van omzetbelasting van belang zijnde, begrippen een unierechtelijke betekenis, die kan afwijken van de betekenis die deze begrippen in het nationale recht van de lidstaten kennen. De nationale rechter dient deze begrippen voor de heffing van omzetbelasting richtlijnconform uit te leggen.

In dit hoofdstuk behandel ik de wijze waarop beperkt zakelijke rechten worden betrokken in de heffing van omzetbelasting. Vanuit de gedachte dat beperkt zakelijke rechten in bepaalde gevallen op gelijke wijze in de heffing van omzetbelasting betrokken dienen te worden als de onroerende zaak waarop zij betrekking hebben, onderzoek ik in hoeverre de wetgever hierin is geslaagd. Daar waar de wetgever er niet of slechts gedeeltelijk in is geslaagd om de beperkt zakelijke rechten op gelijke wijze in de heffing te betrekken, respectievelijk waar dienaangaande problemen optreden, rekening houdend met de mate waarin de rechten en bevoegdheden toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde, zal ik nagaan of het verschil onwenselijk is. Bij een onwenselijk verschil kom ik zo mogelijk met een alternatief.

3.2. Rechtskarakter van de heffing

Voor een beter beeld over de wijze waarop, en de mate waarin, beperkt zakelijke rechten in de heffing van omzetbelasting betrokken dienen te worden, is het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting van belang. Over het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting is inmiddels het nodige geschreven.¹⁰⁹ Hierbij wordt aangegeven dat het rechtskarakter van de belasting over de toegevoegde waarde kan worden aangeduid als een verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting, alsmede een productiebelasting en verkeersbelasting.

Voor wat betreft de verbruiksbelasting geldt dat van een letterlijk verbruik bij onroerende zaken, in de zin van het door gebruik opmaken, maar zeer beperkt sprake kan zijn. De onroerende zaak en zeker de (onder)grond zal door het gebruik immers niet zo maar opgaan. Onroerende zaken worden echter wel ingezet voor economische bedrijvigheden en gebruik door consumenten. Voor ondernemers strekken onroerende zaken tot het vervaardigen van goederen en het verlenen van diensten die uiteindelijk consumptief worden verbruikt. Voor consumenten kan sprake zijn van direct consumptief verbruik, zoals gebruik voor onder meer woondoeleinden. Het verbruik van de onroerende zaak wordt voor de betreffende eigenaar beperkt tot de periode waarin hij tot de onroerende zaak gerechtigd is. Zodra de betreffende eigenaar de hem toekomende onroerende zaak overdraagt aan een derde, zal zijn verbruik van

¹⁰⁹ Zie onder meer “Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde”, B.G. van Zadelhoff.

de onroerende zaak eindigen en zal zijn rechtsopvolger het verbruik voortzetten. Bij beperkt zakelijke rechten geldt hetzelfde. Echter, het verbruik van de onroerende zaak door de gerechtigde zal niet alleen eindigen bij de overdracht van zijn recht aan een rechtsopvolger, maar ook bij het tenietgaan van het recht. Ten gevolge van het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht zal aan de eigenaar het volledig genot toekomen van de onroerende zaak en zal hij deze zelf verder (kunnen) gaan verbruiken. Hierbij merk ik op dat het verbruik van de beperkt zakelijk gerechtigde ziet op de onroerende zaak zelf en niet (uitsluitend) op het hem toekomende recht. Dit is anders voor (bijvoorbeeld) de huurder van de onroerende zaak. Het hem toekomende huurrecht, dat voor de omzetbelasting als dienst wordt aangemerkt, zal ten tijde van de prestatie worden verbruikt. Dit onderscheidt persoonlijke rechten, zoals het huurrecht, van beperkte rechten, die op grond van de wet¹¹⁰ worden aangemerkt als een recht dat is afgeleid uit een meer omvattend recht, dat met het beperkte recht is bezwaard.¹¹¹ De beperkt zakelijk gerechtigde is mede gerechtigd tot de onroerende zaak en wel in de mate die bij de vestiging van het recht wordt overeengekomen. Als zodanig deelt hij ook mee in de waardeontwikkeling van de onroerende zaak. In de huidige regelgeving wordt voor de heffing van omzetbelasting bepaald dat de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging als levering van goederen worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde.¹¹² Indien de omvang van de vergoeding echter niet aan deze voorwaarde voldoet, zal de betreffende prestatie worden aangemerkt als dienst en wel als (fictieve) verhuur.¹¹³ Het verbruik van een dergelijke dienst heeft, zoals hiervoor geschetst, een ander karakter dan het verbruik van de onroerende zaak zelf, dan wel het beperkt zakelijk recht dat wordt vereenzelvigd met de onroerende zaak. Hier komt nog bij dat, ook gedurende de periode waarvoor het beperkt zakelijk recht is gevestigd, er sprake kan zijn van een (rechts)handeling waardoor het beperkt zakelijk recht, dat eerst werd aangemerkt als lichamelijke zaak, voortgaat als dienst. Ook het omgekeerde kan het geval zijn. Het karakter van het verbruik wordt hiermee afhankelijk van de (omvang van de) vergoeding bij vestiging of elke daaropvolgende rechtshandeling.¹¹⁴ Zo kan het karakter van het verbruik gedurende de looptijd van een recht wijzigen, ondanks dat de inhoud en omvang van het recht niet wijzigen. Dit lijkt mij onjuist en niet passend in een regeling die het verbruik op eenduidige wijze zou moeten belasten. Indien het beperkt zakelijk recht echter per definitie wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak, zal het verbruik op eenduidige wijze plaatshebben. Dat komt overeen met het verbruik van de onroerende zaak zelf. Een en ander past beter in het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting. Later in dit hoofdstuk zal ik ook ingaan op de wenselijkheid om een beperkt zakelijk recht aan te merken als aandeel in de onroerende zaak.

¹¹⁰ Artikel 3:8 Burgerlijk Wetboek.

¹¹¹ Ik laat hier buiten beschouwing het geval dat zich heeft voorgedaan in het zogenoemde Centralan Arrest, dat ik later in dit hoofdstuk zal bespreken.

¹¹² Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

¹¹³ Waarbij ik vooralsnog voorbij ga aan de unierechtelijke voorwaarden, die worden gesteld aan het begrip verhuur van onroerende zaken.

¹¹⁴ Zijnde overdracht, wijziging, opzegging en afstand.

Wanneer wij spreken over het verbruik bij onroerende zaken, wordt veeleer gesproken over het verbruik bij wijze van besteding door de uiteindelijke afnemer van de prestatie. De besteding zal geschieden ten behoeve en ten tijde van de verwerving van de onroerende zaak. Net als aan de onroerende zaak zelf zal geld besteed worden ter verkrijging van het beperkt zakelijk recht. Ook hier zal dan van een bestedingsbelasting sprake kunnen zijn. Wel merk ik hierbij op dat het niet ongebruikelijk is om niet een eenmalige vergoeding, maar een periodieke vergoeding overeen te komen voor de rechten en bevoegdheden, die het beperkt zakelijk recht verschaft. Dit staat echter de kwalificatie als bestedingsbelasting niet in de weg. De overeenkomst tussen partijen behelst de verplichting tot besteding van de verkrijger van het recht gedurende de periode waarin hij tot het gebruik gerechtigd is. Naast de verbruiksbelasting zal de omzetbelasting dan ook worden aangemerkt als bestedingsbelasting.

Van een productiebelasting wordt bij onroerende zaken gesproken, omdat de heffing van omzetbelasting zich concentreert in de zogenoemde bouw- en handelsfase. Deze fase doet zich voor van de (voorgenomen) vervaardiging van de onroerende zaak tot een bepaald moment na de eerste ingebruikneming daarvan.¹¹⁵ Buiten de bouw- en handelsfase is de levering van een onroerende zaak in beginsel vrijgesteld. De heffing van omzetbelasting bij onroerende zaken hangt dan ook nauw samen met de productie van een nieuw vervaardigde zaak. De verhuur van onroerende zaken is in beginsel ook in de bouw- en handelsfase vrijgesteld. Een keuze kan echter onder voorwaarden de vrijstelling voor de levering dan wel de verhuur van de onroerende zaak buiten werking stellen. Bij beperkt zakelijke rechten wordt de status van de onroerende zaak gevolgd, indien de prestatie met betrekking tot dit beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als de levering van goederen. Indien deze niet als levering van goederen wordt aangemerkt, zal de prestatie delen in de vrijstelling van verhuur van onroerende zaken, indien wordt voldaan aan de unierechtelijke voorwaarden die aan die dienst worden gesteld. Ook hier zien wij dat de belastbaarheid als productiebelasting afhankelijk wordt gesteld van de voorwaarden die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding.¹¹⁶ Wanneer het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt, zal binnen de productiebelasting van een reguliere heffing sprake zijn.

Net als bij onroerende zaken kunnen ter zake van beperkt zakelijke rechten verkeersdaden worden verricht zoals de overdracht hiervan. Deze verkeersdaden zullen onder omstandigheden belast zijn met omzetbelasting. Hiermee kwalificeert de heffing van omzetbelasting dan ook als een verkeersbelasting net als de overdrachtsbelasting. De heffing blijft echter beperkt tot die gevallen die niet kunnen delen in de vrijstelling.

¹¹⁵ In de Nederlandse wetgeving tot twee jaar na eerste ingebruikneming. Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1^o Wet op de omzetbelasting 1968.

¹¹⁶ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

3.3. Gelijkschakeling

De heffing van omzetbelasting zal in overeenstemming dienen te zijn met de daartoe strekkende Europese regelgeving. Het unierechtelijk begrip ‘onroerende goederen’ zal in de lidstaten dan ook richtlijnconform ingekleurd dienen te worden. Onroerende zaken worden voor de heffing van omzetbelasting als lichamelijke zaak aangemerkt.¹¹⁷

De Richtlijn biedt lidstaten de keuze om als lichamelijke zaken aan te merken¹¹⁸:

- a. bepaalde rechten op onroerende zaken;
- b. de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken.

Hiermee wordt de mogelijkheid geboden om een beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak voor de heffing van omzetbelasting aan te merken, waardoor het mogelijk wordt om een beperkt zakelijk recht als goed te leveren. Wanneer deze keuze er niet was, zou de vestiging en overdracht van een beperkt zakelijk recht als dienst (mogelijk als verhuur) worden aangemerkt, tenzij de betreffende prestatie zou kunnen worden aangemerkt als de levering van (een aandeel in) de onroerende zaak zelf.¹¹⁹ Het onderscheid tussen de hiervoor onder a. en b. vermelde keuzemogelijkheden vindt zijn oorsprong in de onderlinge verschillen tussen de rechtsstelsels van de lidstaten.¹²⁰ Een belangrijk onderscheid bestaat enerzijds de rechtsstelsels die verschillende vormen van eigendom kennen en anderzijds de rechtsstelsels die gebruik maken van persoonlijke en zakelijke rechten. Het civielrechtelijk rechtsstelsel, zoals wij dat in Nederland kennen, is gestoeld op het laatstbedoelde onderscheid. In de toelichting bij het, door de Commissie van de Europese Gemeenschap, bij de Raad van de Europese Gemeenschap, ingediende voorstel¹²¹ voor de Zesde richtlijn wordt vermeld:

Een van de kenmerken van grondbezit in privaatrechtelijke zin is het bestaan van zakelijke rechten die de houder daarvan economisch gebruiksrecht geven over de zaak waarop zij betrekking hebben (vruchtgebruik, erfpacht, opstal, enz.). De overdracht van een dergelijk recht houdt in dat de bevoegdheid om, binnen de grenzen van het recht, over de zaak als een eigenaar te beschikken, wordt overgedragen. Anderzijds kan het bezit van deelneming in en aandelen van onroerend goedmaatschappijen in feite gelijk

¹¹⁷ Artikel 14 lid 1 Richtlijn.

¹¹⁸ Artikel 15 lid 2 Richtlijn.

¹¹⁹ Zie verder onder meer paragraaf 3.11.

¹²⁰ Zie onder meer de conclusie van de AG behorende bij het arrest “Goed Wonen” van het HvJ van 22 februari 2001, Zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506 (V-N 2001/56.25).

¹²¹ Zie in deze de noot behorende bij het arrest Van Tiem (HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429, BNB 1991/352), waarin wordt verwezen naar het Voorstel van de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan de Raad voor een zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: gelijke belastinggrondslag, Pb EG 5 oktober 1973, nummer C 80.

staan met de eigendom van een onroerend goed. De in het eerste lid (thans artikel 15 lid 2 Richtlijn) opgenomen gelijkstellingen beogen handelingen die in economisch opzicht gelijkwaardig zijn aan de levering van een onroerend goed of een deel ervan uit vanzelfsprekende overwegingen van belastingneutraliteit, aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen.

Een belangrijk verschil tussen de onder a. en b. bedoelde mogelijkheden kan worden gevonden in de omschrijving van het onder b. vermelde recht, waarbij wordt gesteld dat het moet gaan om een recht, dat de rechthebbende de bevoegdheid verschaft om een onroerende zaak te gebruiken. Een en ander brengt met zich mee dat een erfdienstbaarheid, inhoudende de verplichting voor de eigenaar van het dienend erf om iets niet te doen, zoals het niet exploiteren van een benzinestation, niet op grond van die keuzemogelijkheid als lichamelijke zaak kan worden aangemerkt. Een dergelijke handeling die civielrechtelijk als erfdienstbaarheid wordt aangemerkt, zal in Nederland dan ook voor de heffing van omzetbelasting als dienst kwalificeren. Althans, als wij er van uit mogen gaan dat Nederland (uitsluitend) gebruik heeft gemaakt van de onder b. bedoelde mogelijkheid. Nederland heeft bij de totstandkoming van haar wetgeving niet (expliciet) aandacht aan deze keuze besteed. Er is slechts aangegeven dat de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen wordt aangemerkt, tenzij de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van die rechten.¹²² Een en ander zou met zich mee kunnen brengen, dat Nederland mogelijk gebruikt gemaakt heeft van beide keuzemogelijkheden. Alsdan zou ook de bedoelde erfdienstbaarheid als lichamelijke zaak aangemerkt kunnen worden. Toch heb ik mijn bedenkingen bij deze constatering voor zover het een erfdienstbaarheid betreft, die de last op het dienend erf legt om iets niet te doen, zoals ik hiervoor heb aangegeven. Vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting wordt beoogd het verbruik (bij wijze van besteding) te belasten. De erfdienstbaarheid, die de last op het dienend erf legt om deze niet te gebruiken voor bepaalde doeleinden, ligt naar mijn mening te ver af van het verbruik van het dienend erf door de gerechtigde van het heersend erf. Van verbruik van de onroerende zaak zal sprake kunnen zijn bij de erfdienstbaarheid, die de last op het dienend erf legt om te dulden dat de gerechtigde tot het heersend erf het medegebruik heeft van het dienend erf. Hoewel de tekst van de Richtlijn in de onder a. bedoelde keuzemogelijkheid niet aangeeft dat sprake zal dienen te zijn van gebruik, zal naar mijn mening evenwel sprake dienen te zijn van verbruik van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Een erfdienstbaarheid, die de last oplegt om bepaalde activiteiten niet te ontplooiën, zal veel eerder aangemerkt dienen te worden als een dienst welke niet direct ziet op het verbruik van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

¹²² De waarde in het economisch verkeer bedraagt voor deze bepaling ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

De Richtlijn heeft beide keuzes¹²³ opgenomen vanwege de onderlinge verschillen in de civielrechtelijke stelsels van de lidstaten. Ik zie overigens geen bezwaar voor een lidstaat om van beide keuzemogelijkheden gebruik te maken. Vooropgesteld dient te worden dat in beide gevallen het betreffende recht onderdeel dient uit te maken van het eigendomsrecht dat toekomt aan een ander. Overigens merk ik op dat de wetgever niet heeft aangegeven aan welke voorwaarden het beperkt recht dient te voldoen om als lichamelijke zaak aangemerkt te worden, maar heeft bepaald onder welke voorwaarden een dergelijke prestatie als levering van een goed (en daarmee als een lichamelijke zaak) kan worden aangemerkt.

De constatering dat het beperkt recht als lichamelijke zaak kwalificeert, geldt uitsluitend op het moment dat de prestatie plaatsheeft. Er wordt dan ook niet bepaald dat een beperkt zakelijk recht, dat als lichamelijke zaak is aangemerkt, ook gedurende de resterende periode waarvoor het recht is gevestigd als lichamelijke zaak aangemerkt zal blijven (ofwel “eens een lichamelijke zaak, altijd een lichamelijke zaak”). Nu ook bij opvolgende rechtshandelingen telkens bezien dient te worden in hoeverre deze als de levering van een goed (en derhalve als een lichamelijke zaak) wordt aangemerkt, is de wetgever van het tegendeel uitgegaan. Het beperkt zakelijk recht zal de kwalificatie van lichamelijke zaak niet zonder meer behouden. Deze constatering is van belang voor de heffing van omzetbelasting bij opvolgende prestaties met beperkt zakelijke rechten. Immers, als wij er wel van uit zouden mogen gaan dat een eenmaal als zodanig gekwalificeerd beperkt zakelijk recht als lichamenlijk aangemerkt zal blijven, zou een opvolgende overdracht ook als levering van een goed kunnen worden aangemerkt en zou deze niet als (verhuur)dienst kunnen kwalificeren. Ook zullen alsdan de afstand en opzegging van het recht als levering van goederen worden aangemerkt.

Het wijzigen van de kwalificatie zal, gezien de opzet van de wet, eenvoudigweg kunnen plaatshebben door het verloop van de periode waarvoor het tijdelijk beperkt zakelijk recht is gevestigd. In de opzet van de wet wordt de omvang van de vergoeding als voorwaarde gesteld om de vestiging en overdracht als levering van goederen, en derhalve het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak, aan te merken. Door verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd, zal de waarde van de schuldplichtigheid (en eventueel de eenmalig te betalen vergoeding) kunnen afnemen. Hiermee zal de totale vergoeding minder gaan bedragen dan de door de wet gestelde ondergrens¹²⁴, zodat de (opvolgende) overdracht van het beperkt zakelijk recht niet meer als levering van goederen kwalificeert en het beperkt zakelijk recht geen lichamenlijk zaak meer zal zijn voor de heffing van omzetbelasting. Indien echter een beperkt zakelijk recht voor onbepaalde tijd is gevestigd, die niet van het leven afhankelijk is, zal dit minder voor de hand liggen, aangezien de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer

¹²³ Om als lichamenlijke zaken aan te merken:

- a. bepaalde rechten op onroerende zaken;
- b. de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken.

¹²⁴ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

van de zaak waarop het recht betrekking heeft.¹²⁵ In paragraaf 3.4. kom ik hier op terug.

Overigens merk ik op dat een beperkt zakelijk recht, dat nog niet als lichamelijke zaak is aangemerkt, gedurende haar bestaan de status lichamelijke zaak kan verkrijgen, indien bij een (opvolgende) overdracht de omvang van de vergoeding voldoende is om deze overdracht als levering van goederen aan te merken. De gevolgen zal ik in het vervolg dit onderzoek bespreken. Overigens heeft het HvJ¹²⁶ opgemerkt dat, naar haar oordeel, in de praktijk de vergoeding zelden voldoende zal zijn om aan de nationaal wettelijk gestelde voorwaarde te voldoen.¹²⁷ Hiermee slaat het Hof de spijker op de kop. Een potentiële verkrijger van het beperkt zakelijk recht zal in nagenoeg alle gevallen rekening houden met het feit dat een bepaald belang bij de hoofdgerechtigde achterblijft en zal dit waardedrukkend effect meenemen bij zijn prijsonderhandeling¹²⁸.

Thans merk ik reeds op dat de onroerende zaak zelf te allen tijde als lichamelijke zaak zal worden aangemerkt. De overdracht van de onroerende zaak zal (voor zover verricht onder bezwarende titel) dan ook altijd als levering van goederen kwalificeren. De gelijkstelling van beperkt zakelijke rechten met onroerende zaken zal dan ook slechts plaatshebben onder de gestelde, wettelijke voorwaarde en daarmee veelal voor een beperkte duur gelden.

¹²⁵ Bijlage A onder c van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹²⁶ HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25).

¹²⁷ Het arrest is gewezen in de periode waarin de waarde van de schuldplichtigheid bij voortdurende, beperkt zakelijke rechten nog niet fictief werd gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

¹²⁸ Zie in dit kader het artikel “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd” van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977) die schrijft: *Het is echter niet correct om de waarde van de volle eigendom te gebruiken. Zoals uit het voorgaande is gebleken, wordt het genot van de erfpachter op de erfpachtzaak in meer of mindere mate beperkt. Door het splitsen van het volle eigendomsrecht in het erfpachtrecht en de bloot eigendom ontstaan twee afzonderlijke, maar minder courante rechten. Afhankelijk van de erfpachtvoorwaarden die overeen zijn gekomen, krijgt de erfpachter een meer of minder beperkt recht ten opzichte van volle eigendom. De beperkingen die voortvloeien uit de erfpachtvoorwaarden kan de bloot eigenaar echter niet direct in economische zin benutten. Pas bij het einde van het erfpachtrecht kan de bloot eigenaar daar weer over beschikken. De beperkingen, of anders geformuleerd ‘het deel van het genotsrecht dat de bloot eigenaar aan zichzelf heeft gehouden’, kan wel een immateriële waarde hebben, zoals bijvoorbeeld natuurbescherming, cultuurhistorie of instandhouding van het bezit. Dit effect wordt ook wel omschreven als incourantheid maar is feitelijk hetzelfde als de depreciatie die eerder is beschreven. Kortom: de optelsom van de waarde van het erfpachtrecht en de waarde van de bloot eigendom is gedurende de looptijd van het erfpachtrecht vrijwel altijd kleiner dan de waarde van de volle eigendom.”.*

In paragraaf 3.11. zal ik terugkomen op de gedachte dat een beperkt zakelijk recht aangemerkt zou moeten worden als zijnde een aandeel in de onroerende zaak zelf, zodat het beperkt zakelijk recht gedurende haar bestaan per definitie als lichamelijke zaak aangemerkt wordt. Een en ander past binnen de hiervoor geschetste keuzemogelijkheid van de Richtlijn. Overigens merk ik hierbij op dat in bepaalde gevallen voorbij kan worden gegaan aan de bedoelde keuzemogelijkheid, omdat de betreffende (rechts)handeling als zodanig wordt aangemerkt als de levering van (een aandeel in) de onroerende zaak zelf, terwijl van de overdracht van de (juridische) volle eigendom geen sprake is.¹²⁹ Daarmee zal de keuzemogelijkheid voor bepaalde gevallen geen effect sorteren.

3.4. Omvang van de vergoeding als wettelijke voorwaarde

Hoewel de Richtlijn toestaat dat een beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, als slechts een gedeelte van (het economisch belang bij) de eigendom van de onroerende zaak overgaat, heeft de wetgever ervoor gekozen om uitsluitend de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van het beperkt zakelijk recht als levering aan te merken, als (nagenoeg) het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat. Er is voor gekozen om dit af te meten aan de omvang van de vergoeding, die de verkrijger bereid is voor het recht op te offeren.¹³⁰ De vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, zal alsdan tenminste dienen te bedragen de waarde in het economisch verkeer van die rechten, waarbij die waarde ten minste bedraagt de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

Om vast te stellen of de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde om het recht als lichamelijke zaak te kwalificeren, fungeert de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft als ijkpunt.¹³¹ De ondergrens wordt echter gevormd door de actuele kostprijs van de onroerende zaak ten tijde van de handeling. Deze ondergrens is met name opgenomen voor incurant onroerend goed¹³² waarvoor niet of moeilijk een waarde in het economisch verkeer kan worden bepaald. Voor het bepalen van die *kostprijs* moet rekening worden gehouden met alle kosten die zijn gemaakt. Bij een beperkt zakelijk recht zal het dan gaan om de totale omvang van de vergoeding voor het beperkt zakelijk recht, alsmede de kosten die verband houden met de eventueel aanwezige opstal waarop het recht mede

¹²⁹ Zie verder in paragraaf 3.11 waar ik inga op het Centralan Arrest.

¹³⁰ Met inbegrip van de schuldplichtigheid.

¹³¹ Het verslag van een schriftelijk overleg inzake het voorstel van wet houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere wetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 8, p. 6.).

¹³² Ik ga hier niet verder in op de discussie in hoeverre onroerende zaken per definitie als incurant aangemerkt dienen te worden.

betrekking heeft. Voor wat betreft de omvang van de vergoeding geldt, dat deze wordt gevormd door de gehele vergoeding met inbegrip van de (waarde van de) toekomstige betalingstermijnen.

Ten einde te bepalen of de vergoeding voldoende is om de vestiging en overdracht aan te merken als de levering van goederen, zal de som berekend moeten worden van de eventuele, eenmalige vergoeding en de waarde van de eventuele, periodieke schuldplichtigheid.¹³³ Een eenmalig verschuldigde vergoeding zal (in zakelijke verhoudingen) worden overeengekomen in het geval aan het beperkt zakelijk recht een waarde toekomt. Aan het beperkt zakelijk recht zal een waarde toekomen in het geval de schuldplichtigheid geheel of gedeeltelijk is afgekocht, alsmede in het geval de schuldplichtigheid lager is dan een marktconforme (periodieke) vergoeding voor de rechten en bevoegdheden voortvloeiende uit het beperkt zakelijk recht. Na de vestiging zal zich dit kunnen voordoen, doordat de aanpassing van de hoogte van de schuldplichtigheid achterblijft bij de waardeontwikkeling van de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht betrekking heeft. De totale waarde¹³⁴ zou in een theoretisch model als vergoeding worden voldaan voor het verwerven van beperkt zakelijk recht in het geval er geen (aanvullende) verplichting zou zijn tot voldoening van een schuldplichtigheid. De Richtlijn bepaalt dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of dienstverlener voor de handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde¹³⁵. Deze maatstaf van heffing wordt in de wet aangeduid als “vergoeding”.¹³⁶ Onder vergoeding wordt mede begrepen de verplichting die ten gevolge van de overdracht wordt overgenomen door de opvolgende gerechtigde.¹³⁷

De bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid geschiedt in Nederland op basis van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Dit besluit schrijft een forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid voor. Voor de bepaling van de waarde van een canon en retributie voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, wordt echter het forfait losgelaten. Alsdan geldt dat de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.¹³⁸ De forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid zal dan ook van belang zijn voor die gevallen waarin het beperkt zakelijk recht voor bepaalde tijd is gevestigd.¹³⁹ Deze is afhankelijk van de hoogte van de schuldplichtigheid en de (resterende) duur van het recht.

¹³³ Zoals deze wordt berekend overeenkomstig de in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen tabellen.

¹³⁴ Als zijnde de som van de eventuele, eenmalige vergoeding en de waarde van de schuldplichtigheid.

¹³⁵ Artikel 73 Richtlijn.

¹³⁶ Artikel 8 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹³⁷ Zie voor een nuancering in dit kader BtwBrief 2016/59 (M.D.J. van der Wulp)

¹³⁸ Bijlage A onder c van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹³⁹ Een beperkt zakelijk recht dat afhankelijk is van een leven, zal in de praktijk niet veelvuldig voorkomen.

Zoals reeds aangegeven zal de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht uitsluitend als levering van goederen worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde.¹⁴⁰ In die gevallen waarin sprake is van een beperkt zakelijk recht, dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, zal de waarde van de schuldplichtigheid (op grond van een fictie) gelijk zijn aan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.¹⁴¹ De omvang van de totale vergoeding zal dan gelijk zijn aan de som van de eenmalige vergoeding en de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak, met dien verstande dat de vergoeding hierdoor niet hoger kan zijn dan de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.¹⁴² In beginsel zal voldaan worden aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding, zodat de vestiging en de overdracht van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen worden aangemerkt. Dit zal anders kunnen zijn, indien de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak lager is dan de kostprijs van onroerende zaak waarop het recht is of wordt gevestigd. Om de handeling als levering aan te merken zal de vergoeding immers ook ten minste gelijk moeten zijn aan de actuele kostprijs. In de toelichting op het besluit¹⁴³ waarbij onder meer het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 werd gewijzigd, merkt de staatssecretaris op:

Deze waardevaastelling is mede van belang voor de vraag of er sprake is van een levering of een dienst als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Wet OB 1968. De onderhavige wijziging van bijlage A, onderdeel c, bij het UBOB 1968 bepaalt dat de waarde van een canon, een retributie, een huur of een uitkering voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Deze waarde in het economische verkeer bedraagt niet per definitie ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.

De staatssecretaris heeft zich rekenschap gegeven van het feit dat de kostprijs van de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht is gevestigd weleens hoger kan zijn dan de waarde in het economisch verkeer van die zaak. Deze (te) hoge actuele kostprijs kan mede veroorzaakt zijn door stijgende kosten in de bouw. De vergoeding die de verkrijger bereid is op te offeren, zal gelijk zijn aan de waarde van het recht en niet gelijk aan de hogere, actuele kostprijs. Het gevolg hiervan zal zijn, dat de vestiging en de overdracht van het beperkt zakelijk recht niet als levering van goederen zullen worden aangemerkt. Echter, bij een beperkt zakelijk recht dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, wordt de waarde van de schuldplichtigheid fictief gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.¹⁴⁴ Deze fictieve waarde zal (veel) hoger kunnen zijn dan de reële waarde van de overeengekomen schuldplichtigheid, zodat er nog ruimte blijft voor een

¹⁴⁰ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

¹⁴¹ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁴² Artikel 5 lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁴³ Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen, staatsblad 2014, 579.

¹⁴⁴ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

eventuele, eenmalige vergoeding. Partijen zullen immers voor de bepaling van de koopsom of eenmalige vergoeding uitgaan van de reële waarde van het recht en niet van de fictieve waardeberekening zoals de besluitgever voorschrijft. De totale vergoeding zal dan ook ten gevolge van de fictie hoger kunnen zijn dan de waarde van het recht en ook hoger dan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak zelf.¹⁴⁵ Indien hierdoor de totale (fictieve) vergoeding tenminste gelijk is aan de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zal de vestiging en overdracht wel als levering van goederen aangemerkt worden.

Met de hiervoor bedoelde vaststelling van de waarde van de schuldplichtigheid bij voortdurende rechten op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, gaat de wet- en besluitgever er (gezien de opzet van wet) van uit, dat met de vestiging of overdracht van het voortdurend recht, het gehele belang bij de onroerende zaak over gaat. Dit is naar mijn mening nimmer het geval. De hoofdgerechtigde zal tenminste enig belang achterhouden.¹⁴⁶ In die gevallen, waarin een voortdurend recht van erfpacht wordt gevestigd, zal het belang bij de onroerende zaak nagenoeg over kunnen gaan.¹⁴⁷ Dit ligt minder voor de hand bij een erfdiensbaarheid. Door deze grondslag aan te houden bij de vestiging van een erfdiensbaarheid zal de grondslag veelal te hoog worden gesteld. Dit lijkt mij niet wenselijk. Bij de heffing van omzetbelasting zal de grondslag van heffing in verhouding dienen te staan met het verbruik van de afnemer van de prestatie. Dit zal bij de vestiging van een erfdiensbaarheid, die een eventuele strijd met het burennrecht opheft, niet voorkomen of zelfs in die gevallen, waarin men bijvoorbeeld een overpad wenst te legaliseren, zal dit niet het geval zijn. Om dichter aan te sluiten bij het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting, zal de grondslag bepaald dienen te worden op de waarde van de tegenprestatie. Indien het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak en daarmee per definitie kwalificeert als lichamelijke zaak, zal van een levering van goederen sprake zijn ongeacht de omvang van de vergoeding. Hiermee zullen ook rechten met een kortere duur of een beperktere omvang als lichamelijke zaak worden aangemerkt en zal omzetbelasting geheven kunnen worden over de daadwerkelijke vergoeding/waarde van het recht. Ik kom hier later in paragraaf 3.11. op terug. Overigens merk ik op dat ook bij een erfdiensbaarheid de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde van de onroerende zaak waarop deze betrekking heeft, indien er sprake is van een voortdurend recht. Anders dan bij het recht van opstal en

¹⁴⁵ De vergoeding wordt op grond van artikel 5 lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 gemaximeerd op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, welke waarde tenminste gelijk is aan de actuele kostprijs.

¹⁴⁶ Hierbij verwijs ik naar het artikel van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977) waarin hij bepleit dat met de vestiging van een recht van erfpacht een tweetal incurante rechten (bloot eigendom en erfpacht) kunnen ontstaan, ten gevolge waarvan een gedeelte van de waarde gedurende het bestaan van het recht van erfpacht aan geen van beide gerechtigden toekomt.

¹⁴⁷ Met dien verstande dat de grondeigenaar wel degelijk een belang bij de onroerende zaak achterhoudt.

het recht van erfpacht, bepaalt de wet niet dat bij de vestiging van een erfdiensbaarheid de duur van het recht kan worden geregeld. In bepaalde gevallen zal de erfdiensbaarheid echter wel tot een einde komen. Dit zal zich in ieder geval voordoen bij de opheffing door de rechter, alsmede door afstand, vermenging en verjaring. Daarnaast kan onder specifieke omstandigheden een erfdiensbaarheid eindigen, indien het is gevestigd door een gerechtigde tot een beperkt zakelijk recht dat voor bepaalde duur is gevestigd. In het merendeel van de gevallen zal de erfdiensbaarheid echter voor onbepaalde tijd zijn gevestigd.¹⁴⁸

Door de waarde van de schuldplichtigheid bij voortdurende beperkt zakelijke rechten te stellen op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het betrekking heeft, zal de vestiging of overdracht van het recht in beginsel als levering van goederen worden aangemerkt.¹⁴⁹ Dit kan echter anders zijn in die gevallen waarin de schuldplichtigheid voor de resterende duur van het recht is afgekocht. Indien ter zake van het beperkt zakelijk recht, dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, geen canon of retributie voldaan dient te worden, zal aan de schuldplichtigheid geen waarde meer toe kunnen komen. De fictieve waardebepaling van de schuldplichtigheid heeft dan geen werking meer. Om de vestiging of overdracht van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen aan te merken, zal de eenmalige vergoeding of koopsom voldoende moeten zijn om aan de wettelijk gestelde voorwaarde te voldoen.¹⁵⁰ Indien sprake is van een beperkt zakelijk recht met geringe rechten en bevoegdheden, zal de waarde van dit recht (en derhalve de vergoeding) niet tenminste gelijk zijn aan de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het betrekking heeft. Dit brengt met zich mee dat de overdracht van dit recht, waarbij de schuldplichtigheid voor de gehele duur van het recht is afgekocht, niet als levering van goederen wordt aangemerkt.

Indien bij hetzelfde recht de schuldplichtigheid niet zou zijn afgekocht, dan zou de waarde van de schuldplichtigheid volgens fictie worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.¹⁵¹ Alsdan zal de overdracht van hetzelfde recht wel als levering van goederen worden aangemerkt. Deze ongelijkheid past niet in het rechtskarakter van de heffing. Hierbij zal bedacht moeten worden dat de afkoop van de schuldplichtigheid niet meer of minder is dan een vooruitbetaling van een toekomstige betalingsverplichting. Voor de heffing van omzetbelasting zou de aard van de prestatie in casu afhangen van de al dan niet vooruitbetaling van de schuldplichtigheid. Hierbij geldt dat het verbruik van de prestatie, die als levering van goederen wordt aangemerkt, voor de heffing van omzetbelasting verschilt van het verbruik van een dienst.

Bij beperkt zakelijk rechten met een beperkte duur geldt onverkort het forfait van het Uitvoeringsbesluit.¹⁵² De beoordeling of de betreffende prestatie met betrekking tot beperkt zakelijk rechten als levering van goederen wordt aangemerkt, is afhankelijk gesteld van de omvang van de vergoeding. Deze

¹⁴⁸ Zie verder paragraaf 3.15.4.

¹⁴⁹ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁵⁰ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

¹⁵¹ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁵² Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

vergoeding zal minimaal gelijk dienen te zijn aan de actuele kostprijs van de onroerende goederen waarop het recht is of wordt gevestigd. De prestatie¹⁵³ zal dan ook niet als levering van goederen aangemerkt worden in de gevallen waarin:

1. de duur van het recht beperkt is, hetgeen tot gevolg heeft dat de gekapitaliseerde waarde van de schuldplichtigheid lager is en mogelijk ook leidt tot een lagere overeen te komen, eenmalige vergoeding;
2. de hoofdgerechtigde bepaalde rechten en bevoegdheden (anders dan de overeen te komen schuldplichtigheid) voorbehoudt, waardoor de schuldplichtigheid en de overeengekomen vergoeding niet in een directe verhouding staan met de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak;
3. partijen een lager dan (een ten tijde van de rechtshandeling) marktconforme vergoeding en schuldplichtigheid overeenkomen.¹⁵⁴

Indien de schuldplichtigheid een zodanige omvang heeft dat het beperkt zakelijk recht een negatieve waarde heeft, zou deze negatieve waarde gecompenseerd kunnen worden, doordat de opvolgend beperkt zakelijk gerechtigde een vergoeding ontvangt van de vervreemder voor het overnemen van het beperkt zakelijk recht. Voor de beoordeling of de omvang van de vergoeding voldoende is om de overdracht van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen aan te merken, ligt het in de rede om de vergoeding van de vervreemder aan de verkrijger in mindering te brengen op de waarde van de schuldplichtigheid.

Alsdan zal beoordeeld dienen te worden in hoeverre de vergoeding, die de opvolgend gerechtigde ontvangt, heeft te gelden als tegenprestatie voor een door hem geleverde dienst. Wanneer sprake is van een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer, zal deze in beginsel belast zijn. De Richtlijn beschouwt elke handeling die geen levering is als dienst.¹⁵⁵ De handeling die door de verkrijger wordt verricht, is het verlenen van zijn medewerking aan de overdracht van het beperkt zakelijk recht en de daarbij behorende betalingsverplichting aan de grondeigenaar. De handeling zal niet kunnen delen in de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen¹⁵⁶ en evenmin in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken.¹⁵⁷ Immers, de opvolgende gerechtigde is niet de partij die de handeling verricht, die als levering van goederen dan wel verhuur wordt aangemerkt. Deze dienst zou dan ook belast zijn met omzetbelasting. Deze heffing past niet in een systeem waarin de overdracht van onroerende zaken en rechten, waaraan deze zijn onderworpen voor het merendeel van de gevallen, is vrijgesteld van heffing. Voor wat betreft de aansluiting bij het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting komen wij niet verder dan dat deze heffing geschaard zou kunnen worden onder het begrip rechtsverkeerbelasting. Van verbruik, ook in

¹⁵³ met betrekking tot beperkt zakelijke rechten welke voor bepaalde tijd zijn gevestigd.

¹⁵⁴ Ervan uit gaande dat bij een marktconforme vergoeding de prestatie wel als levering van goederen zou worden aangemerkt.

¹⁵⁵ Artikel 24 lid 1 Richtlijn.

¹⁵⁶ Artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁵⁷ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

de zin van de besteding, is geen sprake (meer) aan de zijde van de overdragende gerechtigde. Nu de heffing ook plaats zou hebben in die gevallen waarin geen sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak dan wel bouwterrein, sluit de heffing ook niet aan bij een productiebelasting. Het draagvlak van heffing is beperkt.

De vergoeding die aan de verkrijger wordt voldaan, hangt zodanig samen met de overdracht van het recht zelf, dat het hiervoor opgemerkte onderscheid op zijn minst kunstmatig overkomt. Alsdan zou van een afzonderlijke prestatie door de verkrijger geen sprake zijn. Dit ligt ook in lijn met het zogenoemde Levob arrest.¹⁵⁸ Hierin heeft het HvJ bepaald dat het van belang is om vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn, teneinde te bepalen of de belastingplichtige aan de, als modaal beschouwde, consument meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie verleent. Het HvJ heeft geoordeeld dat er met name sprake is van één prestatie ingeval een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Dit geldt ook wanneer twee of meer elementen of handelingen, die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen. Let wel: in het Levob arrest heeft het HvJ zich uitgesproken over een casus waarbij sprake was van één belastingplichtige (ondernemer), die de prestatie verrichtte die bestond uit meerdere elementen. Wanneer sprake is van de overdracht van een beperkt zakelijk recht waarbij de opvolgend gerechtigde een vergoeding ontvangt, zal sprake zijn van een tweetal belastingplichtige(n) (ondernemers). Er zal sprake zijn van een belastingplichtige, die zijn recht overdraagt onder bezwarende titel¹⁵⁹ en van een belastingplichtige (de rechtsopvolger), die een vergoeding ontvangt voor het verlenen van zijn medewerking aan de overdracht. Toch zal dit geen verschil moeten maken in het onderhavige geval waarin de beide handelingen door de beide ondernemers zijn gericht op één en dezelfde overdracht van het beperkt zakelijk recht.

Een en ander leidt ertoe dat het zeer aannemelijk is dat, bij de betaling van een vergoeding door de gerechtigde van een beperkt zakelijk recht aan zijn rechtsopvolger, er geen sprake zal zijn van een afzonderlijke prestatie, die afzonderlijk in de heffing van omzetbelasting wordt betrokken. Een andere uitkomst zal de functionaliteit van het BTW-stelsel aantasten.¹⁶⁰

Zoals reeds aangegeven, wordt de waarde van de schuldplichtigheid bij beperkt zakelijke rechten met een bepaalde duur forfaitair berekend, waarbij deze in hoofdzaak afhankelijk is van de hoogte van de schuldplichtigheid en de

¹⁵⁸ HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob Verzekeringen en OV Bank) (BNB 2006/115 (m.nt. Van Zadelhoff) en V-N 2005/54.19)).

¹⁵⁹ Waarbij de omvang wordt gesteld op de waarde van de schuldplichtigheid.

¹⁶⁰ HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob Verzekeringen en OV Bank) (BNB 2006/115 (m.nt. Van Zadelhoff) en V-N 2005/54.19)).

(resterende) duur van het recht. De forfaitaire waardebepaling is gebaseerd op een rekenrente van 6%. Deze rekenrente is in de afgelopen jaren niet aangepast aan de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Dit ondanks het feit dat de wetgever heeft aangegeven, dat met de waardebepaling van de schuldplichtigheid zoveel mogelijk aansluiting moet worden gezocht bij de maatschappelijke werkelijkheid.¹⁶¹ De wetgever heeft bij deze maatschappelijke werkelijkheid de economische waarde van de schuldplichtigheid voor ogen gehad en heeft niet een direct verband gelegd tussen de rekenrente en het verbruik van het goed. Bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht wordt bij de bepaling van de canon of retributie wel degelijk rekening gehouden met de bedoelde ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Partijen zullen een schuldplichtigheid overeenkomen die is gebaseerd op een percentage van de actuele grondwaarde. Dit percentage kan dan ook lager liggen dan de rekenrente op basis waarvan het forfait is vastgesteld. Dit heeft tot gevolg dat naar mate het overeengekomen canonpercentage lager is, de resterende duur van het recht langer zal moeten zijn om de handeling als levering van goederen aan te (kunnen) merken.¹⁶² De volgende casus kan hierin als voorbeeld dienen.

Door een gemeente wordt een tijdelijk recht van erfpacht gevestigd ten laste van een perceel grond met een actuele kostprijs van EUR 200.000. Indien partijen een canonpercentage overeengekomen dat gelijk is aan de rekenrente van 6%, zijnde een canon van EUR 12.000, dan zou de vestiging van het recht van erfpacht voor een periode langer dan 49,1 jaar aangemerkt worden als de levering van een goed. Indien de maatschappelijke werkelijkheid echter afwijkt van de rekenrente en partijen komen een canonpercentage overeen van 3%, dan zal het recht van erfpacht gevestigd dienen te worden voor een periode van ongeveer 160 jaren om deze handeling als levering van goederen aan te merken.¹⁶³

Indien de rekenrente van het forfait naar beneden wordt bijgesteld, zal aan de schuldplichtigheid een hogere waarde toekomen. Hiermee zal de handeling eerder als levering van goederen worden aangemerkt. Bij een recht dat voor onbepaalde tijd wordt gevestigd, wordt de waarde van de schuldplichtigheid fictief gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Hiermee zal, bij een recht dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, de handeling per definitie als levering van goederen worden aangemerkt, tenzij de actuele kostprijs van de onroerende zaak hoger is dan omvang van de totale vergoeding.

3.5. Vergoeding op basis van de waarde in het economisch verkeer

¹⁶¹ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, nr. 10560, nr 3. p 18.

¹⁶² Hierbij maak ik de kanttekening dat bij de beoordeling rekening gehouden dient te worden met overeengekomen toekomstige verhogingen van de schuldplichtigheid.

¹⁶³ Ik laat het bepaalde onder d. sub 2 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 hier buiten beschouwing.

Zoals ik hiervoor heb aangegeven, wordt de vergoeding voor het beperkt zakelijk recht gesteld op de eventuele, eenmalige vergoeding, te verhogen met de waarde van de schuldplichtigheid. Een en ander zal er in een theoretisch model toe moeten leiden dat de vergoeding gelijk is aan de waarde van het beperkt zakelijk recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd.

Hierbij zal een eenmalige vergoeding worden voldaan in die gevallen waarin aan het recht een waarde toekomt. Aan het recht komt een waarde toe, indien de overeengekomen periodieke schuldplichtigheid lager is dan de waarde van de rechten en bevoegdheden, die krachtens het beperkt zakelijk recht aan de onroerende zaak ontleend kunnen worden. Tevens heb ik vermeld dat aan het beperkt zakelijk recht ook een negatieve waarde kan toekomen, indien de overeengekomen schuldplichtigheid hoger is dan bedoelde rechten en bevoegdheden rechtvaardigen. De positieve waarde van het beperkt zakelijk recht zal zich in het economisch verkeer vertalen in een, tussen partijen overeen te komen, koopsom bij de overdracht van het recht, dan wel een eenmalige vergoeding aan de eigenaar bij de vestiging van het recht.

Voor beperkte rechten met een bepaalde duur wordt de bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid thans niet overgelaten aan de markt, maar forfaitair bepaald, waarbij het forfait (thans) uitgaat van een rekenrente van 6%. Deze forfaitaire bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid zou in materiële zin binnen het systeem van de heffing van omzetbelasting kunnen passen, onder de voorwaarde dat deze forfaitaire waarde overeenkomt met de waarde in het economisch verkeer van die schuldplichtigheid. De Richtlijn gaat (in formele zin) echter uit van een grondslag van heffing over de daadwerkelijke vergoeding en niet over een forfaitair vastgestelde vergoeding. Bij de invoering heeft de wetgever dan ook opgemerkt dat met deze forfaitaire waardebepaling zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de maatschappelijke werkelijkheid.¹⁶⁴ Indien het forfait niet wordt aangepast aan de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt, zal het forfait niet zonder meer leiden tot een waarde die overeenkomt met de economische waarde van de schuldplichtigheid. Indien de forfaitaire waarde niet overeenkomt met de vergoeding zoals deze unierechtelijk zou worden bepaald, is deze (behoudens een machtiging) in strijd met de Richtlijn en zou ter zijde geschoven dienen te worden.

Het forfait zou dienen te leiden tot een vereenvoudiging van de vaststelling van de waarde van de schuldplichtigheid en daarmee het bepalen van de vergoeding en daarmee de grondslag van heffing bij beperkte rechten, die voor bepaalde duur zijn gevestigd. Bij een beperkt zakelijk recht dat is gevestigd voor onbepaalde tijd, zullen partijen echter dienen uit te gaan van de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Het forfait zoals dit thans wordt voorgeschreven bij rechten die worden of zijn gevestigd voor bepaalde duur, leidt echter geenszins tot een vereenvoudiging van de bepaling van de grondslag. Dit wordt onder meer pijnlijk duidelijk in die gevallen waarin de canon of retributie, zoals gebruikelijk, geïndexeerd is. Bij een indexatie van de canon of retributie kan de hoogte daarvan zowel omhoog als omlaag gaan, afhankelijk van de index.

¹⁶⁴ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, 10560, nr. 3, p. 18.

In de praktijk zal veelal de neerwaartse bijstelling van de canon of retributie zijn uitgesloten, ofwel wordt een negatieve index op nihil gesteld. Een en ander brengt met zich mee dat, op grond van huidige regelgeving bij de bepaling van de grondslag van heffing, rekening gehouden zal moeten worden met een toekomstige verhoging van de canon of retributie. De canon of retributie zal bij het berekenen van de grondslag van heffing gesteld dienen te worden op het geschat, gemiddeld jaarlijks bedrag over de periode van het recht.¹⁶⁵ De omvang van de toekomstige index zal schattenderwijze bepaald dienen te worden. Het moge duidelijk zijn dat deze schatting voor discussie vatbaar is en in ieder geval niet leidt tot een vereenvoudiging van de bepaling van de grondslag van heffing.

Ook in die gevallen waarin de schuldplichtigheid voor een bepaalde periode is afgekocht, zal onder omstandigheden met de overeengekomen indexatie rekening gehouden dienen te worden. Dit zal zich voordoen, indien de overdracht van het beperkt zakelijk recht plaatsvindt op een moment waarop rekening gehouden dient te worden met het herleven van de verplichting tot het voldoen van een canon of retributie. Stel dat een canonverplichting¹⁶⁶ ten tijde van de verkrijging nog is afgekocht voor een periode van dertig jaar, dan zal de waarde van de schuldplichtigheid bij een recht van erfpacht, dat is gevestigd voor een langere periode dan dertig jaar, worden vastgesteld op een bedrag gelijk aan de waarde van de schuldplichtigheid over de resterende duur van het recht, te verminderen met de waarde van de schuldplichtigheid over de periode waarvoor de afkoop resteert. Voor wat betreft de hoogte van de canon of retributie zal ook hier rekening gehouden moeten worden met de toekomstige aanpassing van de canon of retributie. Hierbij ligt het voor de hand om zowel voor de waarde van de schuldplichtigheid voor de resterende duur van recht, uit te gaan van het geschatte jaarlijks bedrag, als ook voor de bepaling van de waarde van de resterende, afgekochte periode. De wijze waarop het geschatte, gemiddelde jaarlijks bedrag uitgerekend dient te worden is door de wet- en besluitgever niet vastgelegd. Bij wijze van voorbeeld zou kunnen gelden de vestiging van een recht van erfpacht voor een periode van 60 jaar met een geïndexeerde canon van EUR 100.000 per jaar. Wanneer wij uitgaan van een (gemiddelde) index van 3% zal de canon na verloop van 60 jaar EUR 572.000,30 bedragen. Nu zou het gemiddelde (bij wijze van voorbeeld) uitgerekend kunnen worden door de aanvangscanon (ad EUR 100.000) op te tellen bij de canon na verloop van 60 jaar (ad EUR 572.000,30) en deze te delen door 2, zodat het gemiddelde EUR 336.000,15 bedraagt. In plaats hiervan zou het gemiddelde ook berekend kunnen worden door alle (jaarlijkse) bedragen bij elkaar op te tellen en de uitkomst te delen door 60. Alsdan zou het geschatte, gemiddelde jaarlijks bedrag EUR 271.755,73 bedragen. Een en ander levert in casu een verschil op van EUR 64.244,42.

Het vorenstaande overziende kan worden geconcludeerd, dat de omvang van de vergoeding gesteld dient te worden op de waarde van het recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid geneutraliseerd dient te worden. Hierbij wordt de eenmalige vergoeding opgeteld bij de waarde van de

¹⁶⁵ Bijlage A onder sub f behorende bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁶⁶ Van een beperkt zakelijk recht dat is gevestigd voor bepaalde tijd

schuldplichtigheid die forfaitair wordt berekend. Deze forfaitaire berekening dient ter vereenvoudiging van de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid en daarmee de waarde van het recht, waarbij deze forfaitaire waardebepaling zoveel mogelijk dient aan te sluiten bij de maatschappelijke werkelijkheid.¹⁶⁷ Zowel de vereenvoudiging van de vaststelling van de waarde als ook de aansluiting van die (gedeeltelijk) forfaitair berekende waarde op de waarde in het economisch verkeer, wordt niet bereikt in het huidig systeem. Sterker nog. Het zal in veel gevallen leiden tot een berekening van de vergoeding die in strijd is met de Richtlijn. Een forfaitaire berekening van de vergoeding, die niet aansluit op de waarde in het economisch verkeer, sluit niet aan op het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting die het verbruik beoogt te belasten. Het past dan ook beter om de vergoeding te stellen op de (getaxeerde) waarde van die rechten in het economisch verkeer, waarbij de waarde in zakelijke verhoudingen gelijk zal zijn met de omvang van de vergoeding. Deze waarde zou, net als de waarde van de onroerende zaak zelf, door marktdeskundigen eenvoudig vastgesteld kunnen worden. Een en ander is van overeenkomstige toepassing voor die rechten die zijn gevestigd voor onbepaalde tijd. Hiermee zal meer recht worden gedaan aan de onderlinge verschillen van de betreffende rechten en wordt voorkomen, dat de grondslag wordt gesteld op een waarde die niet overeenkomt met de waarde van het recht in het economisch verkeer.¹⁶⁸ Bij de waardebepaling zal rekening gehouden moeten worden met de waarde van de onroerende zaak, de rechten en bevoegdheden die aan het recht ontleend kunnen worden en de duur van het recht.¹⁶⁹ De daadwerkelijk opgeofferde vergoeding zal zich vertalen in een periodieke schuldplichtigheid, al dan niet met een eenmalige vergoeding. De waarde van de schuldplichtigheid kan op veel verschillende wijzen worden berekend. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan een wiskundige bepaling van de waarde, zoals de berekening van de contante waarde, dan wel in plaats hiervan op grond van toekomstige kasstromen, zoals de discounted cash flow methode, of een waarde berekening op grond van het te verwachten rendement. De optelsom van de waarde van de schuldplichtigheid en van de eventuele, eenmalige vergoeding zou echter gelijk dienen te zijn aan de waarde van het beperkt zakelijk recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd.

Ik pleit er dan ook voor om de forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid en daarmee de bepaling van de waarde van het beperkt zakelijk recht, af te schaffen en over te gaan naar een systeem waarbij de vergoeding wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die schuldplichtigheid. Hetzelfde zal moeten gelden voor die rechten die voor onbepaalde tijd worden of zijn gevestigd. Alsdan zal er sprake kunnen zijn van een belasting die, gezien het rechtskarakter van de heffing, het verbruik belast in overeenstemming met hetgeen wordt besteed.¹⁷⁰

¹⁶⁷ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, 10560, nr. 3, p. 18.

¹⁶⁸ Waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd.

¹⁶⁹ Zie in deze ook het artikel van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977).

¹⁷⁰ Hierbij zou gedacht kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid zal gaan luiden:

3.6. Beperking in de overdraagbaarheid

Aan de omvang van de vergoeding wordt een voorwaarde gesteld om de handeling met een beperkt zakelijk recht als levering van goederen aan te merken. Uiteraard blijven ook de andere voorwaarden gelden, die unierechtelijk zijn gesteld om van een levering van goederen te kunnen spreken. Zo zal sprake moeten zijn van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.¹⁷¹ Bij de handeling ter zake van een beperkt zakelijk recht zal rekening gehouden moeten worden met de eigenaardigheden van het recht die de kwalificatie van de rechtshandeling tot levering kunnen uitsluiten. In de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht van erfpacht¹⁷² en het recht van opstal¹⁷³ zijn gevestigd, kan de overdraagbaarheid worden beperkt, in die zin dat in de akte van vestiging kan worden bepaald dat het recht niet zonder toestemming van de eigenaar kan worden overgedragen of toegedeeld. Voor wat betreft het recht van opstal geldt, dat deze bepaling ziet op een zelfstandig recht van opstal. De overdraagbaarheid bij een afhankelijk recht van opstal kan geheel worden uitgesloten. Indien bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht niet gesproken kan worden van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken, zal deze verblijven bij de eigenaar. Deze behoudt een zodanig belang bij de onroerende zaak, dat de vestiging niet als levering van goederen kan worden aangemerkt.

Bij de beoordeling of er sprake is van de levering van goederen, is niet het nationale recht doorslaggevend. Bij de beoordeling of de macht om als eigenaar over het goed te beschikken overgaat, spelen elementen als de bevoegdheid het goed te vernietigen, te belenen, te verpanden, te verhuren of ten geschenke aan te bieden, een rol. De fysieke macht kan wel kenmerkend zijn voor eigendom, maar is geen criterium waaraan de macht om als eigenaar over een goed te beschikken altijd kan worden getoetst.¹⁷⁴ Daar waar van een levering van goederen niet (meer) kan worden gesproken, zal sprake zijn van een dienst. Bij de beoordeling of een handeling kan worden aangemerkt als levering van goederen of dienst, dient uitgegaan te worden van een geobjectiveerde, subjectieve benadering. Het subjectieve bestaat erin dat wordt uitgegaan van de beleving van de afnemer van de prestatie.¹⁷⁵ De afnemer van de prestatie zal worden geconfronteerd met een beperkt zakelijk recht dat mogelijk niet of slechts beperkt overdraagbaar is. Het recht verkrijgt hij door de vestiging dan wel de overdracht van het recht. Voor de afnemer zal het geen verschil maken of hij het recht verkrijgt door de vestiging dan wel de overdracht van het recht. Het recht bezit in beide gevallen dezelfde kenmerken die de overdraagbaarheid kunnen beperken of uitsluiten. Door de

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

¹⁷¹ Artikel 14 lid 1 Richtlijn.

¹⁷² Artikel 5:91 Burgerlijk Wetboek.

¹⁷³ Artikel 5:104 juncto 5:91 Burgerlijk Wetboek.

¹⁷⁴ A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw*, 2007, p. 328.

¹⁷⁵ G.J. van Norden, *Het concern in de BTW*, 2007, p. 258.

hiervoor bedoelde, geobjectiveerde, subjectieve benadering zal de kwalificatie dienst of levering van goederen hetzelfde zijn voor de overdracht als ook voor de vestiging van het recht. Het feit, dat de hoofdgerechtigde bij de vestiging van het recht niet wordt beperkt in zijn mogelijkheden, is dan ook niet van belang.

In die gevallen waarin de beperkt zakelijk gerechtigde niet de mogelijkheid heeft om het recht over te dragen, zal vanuit de vermelde, geobjectiveerde, subjectieve benadering zowel de vestiging als ook de overdracht worden aangemerkt als dienst en niet als levering van goederen.

Wanneer de overdracht van het beperkt zakelijk recht onder voorwaarden wordt toegestaan, zal het mogelijk zijn om de vestiging en de overdracht van dat recht als levering van goederen aan te merken. Let wel: de voorwaarden mogen dan niet zodanig zijn vastgesteld dat er materieel sprake is van een recht dat niet of nauwelijks overdraagbaar is. De civielrechtelijke mogelijkheden van het beperkt zakelijk recht zijn dan ook van invloed op de mogelijkheid om van de levering van goederen te kunnen spreken. Voor wat betreft de erfdienstbaarheid zal gelden, dat deze na de vestiging verbonden is met het heersend en dienend erf en niet afzonderlijk kan worden overgedragen. Van een levering van goederen die uitsluitend de erfdienstbaarheid betreft, zal dan ook alleen bij de vestiging sprake kunnen zijn. Na de vestiging zal deze als onderdeel van het heersend of dienend erf meegeleverd worden. Er zal geen sprake zijn van een zodanige beperking in de overdraagbaarheid, dat bij de vestiging van de erfdienstbaarheid niet gesproken kan worden van een levering van goederen.

Een beperking in de overdraagbaarheid kan zijn oorzaak ook vinden buiten de bepalingen van het beperkt zakelijk recht. Een bekend voorbeeld kan worden gevonden in de onderwijswetgeving.¹⁷⁶ Voor bepaalde vormen van onderwijs worden de schoolgebouwen bekostigd vanuit de overheid. In veel gevallen zal het schoolgebouw echter zijn ondergebracht in een daartoe bestemde stichting, die als bevoegd gezag het onderwijs verzorgt. Het bestuur van de stichting wordt veelal gevormd door welwillende vrijwilligers (vaak ouders van scholieren), dan wel door een professionele instelling. De overdracht van deze schoolgebouwen door een dergelijke stichting behoeft de voorafgaande toestemming van burgemeester en wethouders van de betreffende gemeente.

¹⁷⁷ Het ontbreken hiervan leidt tot een nietige overdracht. Ook heeft de gemeente een economisch claimrecht op het betreffende schoolgebouw. Een en ander houdt in dat het bevoegd gezag de verplichting heeft om aan te geven, wanneer zij blijvend heeft opgehouden dan wel blijvend zal ophouden het gebouw of terrein of een voor eigendomsoverdracht vatbaar gedeelte daarvan voor de school te gebruiken. Het bevoegd gezag zal dit tezamen met burgemeester en wethouders in een akte vastleggen. Deze vastlegging in een daartoe bestemde akte en de inschrijving daarvan bij het kadaster leiden tot eigendomsoverdracht van de school aan de gemeente. De overdracht van een schoolgebouw door een derde aan de stichting, is een prestatie die als levering van goederen aangemerkt wordt. De afnemer van de prestatie zal de stichting kunnen zijn. Het feit dat de gemeente een economisch claimrecht heeft,

¹⁷⁶ Zie onder meer artikelen 106 en 110 van de Wet op het primair onderwijs.

¹⁷⁷ alsmede de vestiging van beperkte rechten.

betekent niet dat er geen sprake is van de levering aan de stichting. Met toestemming van de gemeente is de stichting ook gerechtigd om de eigendom over te dragen. Hierbij zal een financiële vergoeding als voorwaarde worden gesteld. Een en ander komt overeen met de overdracht van een onroerende zaak onder gelijktijdige aflossing van de hypothecaire schuld. Ook de eigendomsoverdracht door de stichting aan de gemeente in verband met het beëindigen van de schoolfunctie, zal als levering van goederen aangemerkt dienen te worden, indien en voor zover deze onder bezwarende titel wordt verricht.

Indien de vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt, zal deze kwalificeren als dienst. Indien deze dienst aan de unierechtelijke voorwaarden voldoet, zal het als verhuur worden aangemerkt. Deze verhuur is in beginsel vrijgesteld, tenzij partijen bevoegdelijk kiezen voor de heffing van omzetbelasting.¹⁷⁸ Mocht de handeling niet als verhuur kunnen worden aangemerkt, dan zal de dienst regulier worden belast met omzetbelasting. Alsdan komt een en ander overeen met het rechtskarakter van de heffing, in die zin dat sprake is van het verbruik (als besteding) van de onroerende zaak en niet, of in mindere mate, van een rechtsverkeerbelasting.

Indien het beperkt zakelijk recht, anders dan thans het geval is, wordt aangemerkt als aandeel van de onroerende zaak zelf en daarmee als lichamelijke zaak, zal het vorenstaande van overeenkomstige toepassing zijn.¹⁷⁹ Ook dan zal gelden dat, in die gevallen waarin de beperkt zakelijk gerechtigde niet de mogelijkheid heeft om het aan hem toekomende beperkt zakelijk recht over te dragen, de overdracht zal worden aangemerkt als dienst en niet als de levering van goederen.

3.7. Economische vestiging en overdracht

De vestiging van het beperkt zakelijk recht vindt zijn oorsprong in de daaraan ten grondslag liggende, obligatoire overeenkomst. Deze veelal schriftelijk aangegane, obligatoire overeenkomst komt in het merendeel van de gevallen tot stand ruim voordat de notariële akte van vestiging wordt gepasseerd. Vooruitlopend op de daadwerkelijke vestiging kunnen partijen besluiten reeds bij voorbaat uitvoering te geven aan de gesloten overeenkomst door de onroerende zaak aan de (toekomstig) beperkt zakelijk gerechtigde ter beschikking te stellen onder de overeengekomen voorwaarden en tegen voldoening van de overeengekomen vergoeding (en schuldplichtigheid). In deze gevallen gedragen partijen zich alsof het beperkt zakelijk recht reeds is gevestigd. Bij de feitelijke terbeschikkingstelling zullen partijen veelal een proces verbaal opmaken waarin de terbeschikkingstelling wordt geconstateerd en de overgang van het risico wordt vastgelegd. In dergelijke gevallen wordt gesproken over de economische vestiging van een beperkt zakelijk recht. In de huidige, wettelijke regeling zal bij de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak aan de toekomstig beperkt zakelijk gerechtigde (vooruitlopend op de

¹⁷⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁷⁹ Zie verder paragraaf 3.11.

civilrechtelijke vestiging), het toekomstig beperkt zakelijk recht niet kunnen worden aangemerkt als lichamelijke zaak.¹⁸⁰ Ik kom hier zo op terug.

Indien sprake is van de (tegen vergoeding) voor gebruik terbeschikkingstelling van de onroerende zaak, vooruitlopend op de civilrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht, zal deze op grond van de wet dan ook worden aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken. Deze verhuur is in beginsel onbelast. Onder voorwaarden hebben partijen echter de mogelijkheid te kiezen voor de heffing van omzetbelasting.¹⁸¹ Hierbij geldt als belangrijkste voorwaarde dat de onroerende zaak aangewend zal worden voor prestaties die volledig, of nagenoeg volledig, recht geven op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting. Als partijen deze mogelijkheid niet hebben, dan zou de hoofdgerechtigde in casu worden geconfronteerd met een beperking in de aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting.

Een en ander wijkt af van de economische overdracht van de onroerende zaak zelf. De onroerende zaak zelf zal voor de heffing van omzetbelasting in economische zin wel kunnen worden geleverd. Hiervoor is echter vereist dat de verkrijger kan beschikken over de onroerende zaak als ware hij de eigenaar daarvan. Dit zou het geval (kunnen) zijn indien deze, naast de feitelijke terbeschikkingstelling van de onroerende zaak waarbij ook het economisch belang overgaat op de verkrijger, ook een onherroepelijke volmacht heeft om de eigendom van de onroerende zaak over te dragen, dan wel de onroerende zaak te belasten met beperkte rechten. Deze economische eigendomsoverdracht zal kunnen worden aangemerkt als de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken. De hoofdgerechtigde zal de onroerende zaak in economische zin belast als goed kunnen leveren en behoudt hiermee zijn recht op aftrek, waarbij het (voorgenomen) gebruik van de onroerende zaak er niet toe doet. Overigens, als de economische overdracht als levering van goederen wordt aangemerkt, zal de opvolgende, civilrechtelijke overdracht geen betekenis meer hebben voor de heffing van omzetbelasting. Hiertegen heb ik echter mijn bedenkingen. Blijkens het hierna te behandelen Centralan arrest heeft het HvJ zich moeten uitspreken over een geval waarbij (onder meer) een huurovereenkomst voor de duur van 999 jaar werd aangegaan en vervolgens de (residuele) eigendom werd geleverd. Hierbij heeft het Hof aangegeven dat in casu beide handelingen als levering van goederen aangemerkt dienden te worden. De aftrek bij de presterende ondernemer werd toegestaan in de verhouding van de waarde van de onderscheidende handelingen. Een en ander zou op gelijke wijze moeten gelden voor de economische eigendomsoverdracht en de opvolgende overdracht van de juridische eigendom. Beide zullen als levering van goederen aangemerkt dienen te worden. De aftrek bij de (voormalig) eigenaar zal ook plaatshebben in de verhouding en belastbaarheid van de waarde van de beide handelingen.

Vorenbedoeld wettelijk uitgangspunt ter zake van de economische vestiging, waarbij een beperkt zakelijk recht niet in economische zin kan worden

¹⁸⁰ HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)).

¹⁸¹ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

gevestigd, past niet in het systeem van de Richtlijn. De economische vestiging en economische overdracht worden in beginsel gevolgd door de civielrechtelijke vestiging van het recht dan wel door de juridische overdracht van de onroerende zaak. Alsdan zouden deze twee onderscheiden en zelfstandige handelingen (de economische en civielrechtelijke vestiging en overdracht) beoordeeld dienen te worden als één samengestelde handeling die uit verschillende elementen bestaat.¹⁸² Hierbij is van belang dat in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling, wanneer zij niet zelfstandig zijn.¹⁸³ Dit is met name het geval wanneer twee of meer elementen of handelingen, die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.¹⁸⁴ De verschillende prestaties zullen als één handeling worden aangemerkt. Er zal dan ook geen onderscheid tussen de beide prestaties worden gemaakt. Wanneer de beide (rechts)handelingen één ondeelbare, economische handeling vormen, zal bezien moeten worden hoe de handeling gekwalificeerd dient te worden en op welk moment zich de handeling voltrekt, die voor de heffing van omzetbelasting relevant is. Er zijn twee rechtsmomenten waarop de handeling zich zou kunnen voordoen, te weten bij de (eerdere) ter beschikkingstelling van de onroerende zaak of de (latere) civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht.¹⁸⁵ In deze speelt dat partijen bij de verrichte (rechts)handelingen er weliswaar op waren gericht om het beperkt zakelijk recht daadwerkelijk civielrechtelijk te vestigen, maar bovenal waren zij er op gericht om de (toekomstig) beperkt zakelijk gerechtigde het (overdraagbare) genot te verschaffen van de onroerende zaak in overeenstemming met de gesloten overeenkomst. Het verschaffen van het

¹⁸² Arresten van HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob Verzekeringen en OV Bank) (BNB 2006/115 (m.nt. Van Zadelhoff) en V-N 2005/54.19) en HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17).

¹⁸³ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17.

¹⁸⁴ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05 ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

¹⁸⁵ Hierbij geldt dat bij het Don Bosco arrest (HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14)) de juridische levering werd genegeerd en werd uitgegaan van de latere economische oplevering.

genot van de onroerende zaak zal dan ook aangemerkt dienen te worden als de prestatie waar het partijen om gaat. De civielrechtelijke vestiging volgt dan slechts hetgeen partijen zijn overeengekomen en zal in het geheel geen betekenis meer toekomen, vooropgesteld dat deze wel plaatsheeft. Hierbij speelt dat, ook vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting, het verbruik, dat beoogd te worden belast met omzetbelasting, aanvangt ten tijde van de economische vestiging, vooropgesteld dat de juridische vestiging zal plaatshebben. Mocht deze uitblijven, dan zal de eigenaar de onroerende zaak blijven verbruiken, in die zin dat hij het bij wijze van dienst ter beschikking stelt aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Bij de economische vestiging zal alsdan worden beoordeeld of de omvang van de vergoeding voor het beperkt zakelijk recht voldoet aan de voorwaarde om de vestiging van het recht als levering van goederen aan te merken. Hierbij zullen alle vergoedingen die door de beperkt zakelijk gerechtigde voldaan dienen te worden, in ogenschouw genomen moeten worden bij de beoordeling of de vestiging als levering van goederen kan worden aangemerkt.

Indien echter achteraf mocht blijken dat de civielrechtelijke vestiging niet heeft plaatsgevonden (zal plaatsvinden), dan zal de ter beschikkingstelling, mede gezien voormeld arrest van de Hoge Raad¹⁸⁶, niet als levering van goederen kunnen worden aangemerkt en zal deze economische vestiging uitsluitend als dienst en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt. Alsdan zal eventueel de geheven omzetbelasting en de genoten aftrek gecorrigeerd dienen te worden. Hetgeen de beoogd verkrijger heeft voldaan, zal (gedeeltelijk) worden aangemerkt als vooruitbetaling op de prestatie die niet zal hebben plaatsgehad. Mogelijk zal een gedeelte van de vergoeding in stand blijven voor zover deze ziet op het gebruik tot het moment waarop de overeenkomst wordt ontbonden.

In die gevallen echter, waarin bij de vestiging, dan wel de overdracht, van het beperkt zakelijk recht (nagenoeg) het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat, zal sprake kunnen zijn van de levering van de onroerende zaak zelf.¹⁸⁷ Alsdan is het niet meer relevant in hoeverre het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak aangemerkt kan worden. De onroerende zaak, die per definitie als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, en niet het beperkt zakelijk recht wordt dan overgedragen. Het begrip levering van goederen verwijst niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke, nationale recht voorziene vormen, maar strekt zich uit tot elke handeling houdende overdracht van een lichamelijke zaak door een partij, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak.¹⁸⁸ In deze context staat het aan de nationale rechter, van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden, vast te stellen of een bepaalde handeling aangaande een goed de overdracht van de macht meebrengt om als een eigenaar over het goed te beschikken. Zo heeft het HvJ geoordeeld dat het sluiten van een huurovereenkomst voor 999 jaar een levering kan vormen in

¹⁸⁶ HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145, (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)).

¹⁸⁷ Artikel 14 lid 1 van de Richtlijn.

¹⁸⁸ HvJ 8 februari 1990, zaak C- 320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe) (BNB 1990/271) en HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland) (BNB 2003/171).

de zin van de Richtlijn.¹⁸⁹ In dit kader merkt het Hof ook op dat, blijkens de diverse wijzen waarop het begrip gezamenlijke eigendom in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, het mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. Ik kom hierop terug in paragraaf 3.11. Aldaar zal ik ingaan op de vestiging en overdracht van een beperkt zakelijk recht dat aangemerkt zou kunnen worden als de levering van een aandeel in de onroerende zaak. Alsdan zal de economische vestiging en overdracht van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen aangemerkt worden, ook al wordt het recht niet civielrechtelijk gevestigd.

3.8. Tenietgaan van beperkt zakelijke rechten

Ten gevolge van de opzegging en afstand¹⁹⁰ zal het beperkt zakelijk recht tenietgaan. In de wettelijke regeling zal de opzegging dan wel afstand als de levering van goederen kwalificeren, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijke voorwaarde.¹⁹¹ Voor wat betreft de berekening van de vergoeding geldt ook hier dat de waarde van de canon en de retributie tot de vergoeding behoort.¹⁹² De totale vergoeding wordt berekend door de waarde van de schuldplichtigheid op te tellen bij de door de hoofdgerechtigde verschuldigde vergoeding. Hierbij zal in eerste instantie gedacht worden aan de optelsom van de waarde van de schuldplichtigheid en de vergoeding die de eigenaar voldoet aan de beperkt zakelijk gerechtigde, bij wijze van compensatie voor het verlies van het beperkt zakelijk recht. Het beperkt zakelijk recht kan echter ook een negatieve waarde hebben. Dit zal zich voordoen, indien de periodieke vergoeding¹⁹³ bovenmatig is ten opzichte van de rechten en bevoegdheden, die aan het beperkt zakelijk recht ontleend kunnen worden.¹⁹⁴ De beperkt zakelijk gerechtigde zou weleens bereid willen zijn om een vergoeding te voldoen ter zake van de opzegging om alsdan bevrijd te worden van zijn periodieke verplichting. Deze vergoeding zal worden afgetrokken van de waarde van de schuldplichtigheid. In zakelijke verhoudingen zal de totale vergoeding in beginsel tenminste nihil bedragen. Met het vorenstaande zal het beperkt zakelijk recht, dat voor bepaalde tijd¹⁹⁵ is gevestigd, ten gevolge van de opzegging of afstand als lichamelijke zaak

¹⁸⁹ HvJ 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property) (V-N 2005/61.19).

¹⁹⁰ Het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht ten gevolge van een wijziging bespreek ik in paragraaf 3.10.

¹⁹¹ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

¹⁹² Met inachtneming van artikel 5 lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

¹⁹³ Als canon of retributie.

¹⁹⁴ Zie verder paragraaf 3.4.

¹⁹⁵ Het voortdurend recht zal ook voorafgaand aan de opzegging en afstand als lichamelijke zaak aangemerkt worden ten gevolge van het feit dat de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Gezien de opzet van de wet, zal echter de constatering, dat het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak kwalificeert, beperkt blijven tot het moment waarop de handelingen worden verricht.

kunnen gaan kwalificeren. Nadat het beperkt zakelijk recht is geëindigd, zal echter voor de heffing van omzetbelasting geen sprake meer kunnen zijn van een lichamelijke zaak. Hiermee zou het beperkt zakelijk recht uitsluitend ten tijde alsmede voor en ten behoeve van de beëindiging als lichamelijke zaak worden aangemerkt.

De Richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid om (onder meer) beperkt zakelijke rechten als lichamelijke zaken aan te merken, zonder dat hier nadere voorwaarden aan worden gesteld. Indien Nederland geen voorwaarde had gesteld aan de omvang van de vergoeding (en ook geen voorwaarden zou hebben gesteld), zouden de beperkt zakelijke rechten gedurende de gehele periode waarvoor zij zijn gevestigd per definitie als lichamen kwalificeren. Alsdan zal bij de afstand dan wel opzegging een lichamelijke zaak worden overgedragen door de beperkt zakelijk gerechtigde aan de hoofdgerechtigde, waarna het zakelijk recht en daarmee de lichamelijke zaak tenietgaat. In dit geval zal de afstand dan wel opzegging worden aangemerkt als de levering van goederen. Voor voortdurende rechten, waarbij de waarde van de schuldplichtigheid gelijk wordt gesteld aan de waarde van de onroerende zaak zelf, zal dit al min of meer het geval zijn. Dit is anders voor die rechten die voor bepaalde duur zijn gevestigd. Hiervoor zal een aanpassing van de wet vereist zijn.

De opzegging kan, afhankelijk van de wettelijke bepalingen en de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht is uitgegeven, zowel door de beperkt zakelijk gerechtigde als door de hoofdgerechtigde worden gedaan. Ten gevolge van de opzegging zullen de rechten en bevoegdheden, die waren verbonden aan het beperkt zakelijk recht ter zake van de onroerende zaak, terugkeren bij de hoofdgerechtigde. Deze overgang wordt aangemerkt als de levering van goederen dan wel als dienst. Indien wij er vanuit mogen gaan dat ten tijde van de opzegging het beperkt zakelijk recht nog wordt aangemerkt als lichamelijke zaak, zal de overgang kwalificeren als de levering van goederen. Alsdan is het voor deze kwalificatie niet relevant wie van beide partijen de opzegging heeft bewerkstelligd. De levering van goederen zal worden aangemerkt als een handeling die door de (voormalig) beperkt zakelijk gerechtigde is verricht. Van heffing van omzetbelasting kan alleen sprake zijn, indien de beperkt zakelijk gerechtigde handelt als ondernemer en de levering niet is vrijgesteld¹⁹⁶, behoudens de mogelijkheid voor partijen om, onder voorwaarden, te kiezen voor een belaste levering.¹⁹⁷ Partijen zullen van een dergelijke optie in het bijzonder gebruik maken tijdens een lopende herzieningsperiode. Hiermee wordt voorkomen dat reeds in aftrek gebrachte omzetbelasting gedeeltelijk wordt herzien, dan wel dat de nog niet in aftrek gebrachte omzetbelasting gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht.

Dit zal anders zijn, indien het beperkt zakelijk recht ten tijde van de opzegging niet als lichamelijke zaak wordt aangemerkt en de opzegging als dienst kwalificeert. Degene die de opzegging bewerkstelligt, zal ook degene zijn die de handeling verricht die al dan niet tot heffing van omzetbelasting leidt. Indien de beperkt zakelijk gerechtigde overgaat tot opzegging van het recht,

¹⁹⁶ Artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁹⁷ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet op de omzetbelasting 1968.

zal deze handeling als dienst kunnen worden aangemerkt, indien en voor zover deze wordt verricht als ondernemer onder bezwarende titel.¹⁹⁸ Van een bezwarende titel zal reeds sprake zijn, indien ten gevolge van de opzegging de beperkt zakelijk gerechtigde wordt bevrijd van de verplichting tot voldoening van een canon of retributie, nu de waarde van de schuldplichtigheid tot de vergoeding wordt gerekend. Indien deze dienst zou voldoen aan de desbetreffende, unierechtelijke voorwaarden, zal sprake zijn van verhuur van onroerende zaken en is de prestatie in beginsel onbelast. Om van verhuur van onroerende zaken te kunnen spreken is het van belang dat er sprake is van een prestatie, die (door de eigenaar van of de beperkt zakelijk gerechtigde tot een onroerend goed), onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur, aan de huurder het recht verleent dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot daarvan uit te sluiten.¹⁹⁹ Het zal dienen te gaan om een doorlopende prestatie van de eigenaar aan de huurder. Hoewel de eigenaar door de opzegging door de beperkt zakelijk gerechtigde het gebruik weer verkrijgt van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, is geen sprake van een doorlopende prestatie door de (voormalig) beperkt gerechtigde. De opzegging die niet als levering van goederen kwalificeert, zal hierdoor als reguliere dienst worden aangemerkt. Deze reguliere dienst, die wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, zal niet delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken. Hiermee zal ter zake van de opzegging omzetbelasting verschuldigd zijn. De maatstaf van heffing wordt gevormd door de vergoeding, zijnde de eventuele, eenmalige vergoeding die de hoofdgerechtigde verschuldigd is, te vermeerderen met de waarde van de schuldplichtigheid. De heffing van omzetbelasting blijft niet beperkt tot de beperkt zakelijke rechten die betrekking hebben op nieuw vervaardigde, onroerende zaken dan wel bouwterreinen. Ook de opzegging van beperkt zakelijke rechten, die betrekking hebben op onroerende zaken die reeds lang geleden in gebruik zijn genomen, zal dan ook belast zijn met omzetbelasting. Nu de opzegging van het recht het spiegelbeeld vormt van de vestiging van het recht, zou deze op een gelijke fiscale behandeling moeten kunnen rekenen. Vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting is het verbruik van de onroerende zaak, zoals dat aan de beperkt zakelijk gerechtigde toekwam tot de opzegging, gelijk aan het verbruik daarna door de hoofdgerechtigde. Het past dan ook niet om bij de hoofdgerechtigde uit te gaan van een verbruik van een reguliere dienst, terwijl hij net als de beperkt zakelijk gerechtigde (ten gevolge van de opzegging) de onroerende zaak zal verbruiken, waarvoor wel degelijk vrijstellingen gelden. De keuze om het beperkt zakelijk recht de (verkregen) status van lichamelijke zaak te laten behouden, zal dit oplossen. Hierbij zou het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak aangemerkt kunnen worden.²⁰⁰ Een en ander past ook beter bij het rechtskarakter van de heffing. Het recht dat aan de beperkt zakelijk gerechtigde toekomt, gaat over op de eigenaar, doordat de aan hem toekomende onroerende zaak wordt bevrijd van een last. Vanuit het karakter als rechtsverkeerbelasting zal de overgang van dit recht belast (dan wel vrijgesteld) zijn. De eigenaar zal vervolgens de rechten, die voordien toekwamen aan de beperkt zakelijk

¹⁹⁸ Artikel 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁹⁹ Zie verder paragraaf 3.14.

²⁰⁰ Zie verder paragraaf 3.11.

gerechtigde, aanwenden voor verbruik bij wijze van besteding. De eigenaar zal de aan hem toekomende zaak na het eindigen van het recht weer zelf gaan verbruiken.

3.9. Overgang opstallen

Bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht zullen ook de rechten en bevoegdheden, die aan de beperkt zakelijk gerechtigde toekwamen ter zake van de aanwezige opstallen, overgaan op de hoofdgerechtigde. Indien sprake is van de beëindiging van een recht van opstal, zal de eigendom van de opstallen overgaan van de opstaller op de hoofdgerechtigde.²⁰¹ Deze eigendomsoverdracht zal voor de heffing van omzetbelasting kwalificeren als de levering van goederen, indien en voor zover verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Voor deze overgang van de onroerende zaak wordt geen voorwaarde gesteld aan de hoogte van de vergoeding om deze aan te merken als levering van goederen. De eigendom van de onroerende zaak gaat immers over ten gevolge van een beëindiging van een recht van opstal. Om de beëindiging van het recht van opstal aan te kunnen merken als de levering van goederen, zal wel aan de gestelde voorwaarde voldaan moeten worden.²⁰²

Indien en voor zover ter zake van deze opstallen een herzieningsperiode loopt, zal een herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting kunnen plaatshebben, indien ter zake van de overgang van de opstallen (al dan niet op verzoek²⁰³) geen omzetbelasting wordt geheven. Eventueel niet in aftrek gebrachte omzetbelasting zou overigens alsnog (gedeeltelijk) in aftrek gebracht kunnen worden tijdens de herzieningsperiode ten gevolge van belaste levering van de opstallen. Dit zal zich kunnen voordoen, indien de opstallen tot de levering worden aangewend voor prestaties die niet tot aftrek leiden. In paragraaf 3.15.2 bespreek ik in hoeverre de vrijstelling, die geldt voor de levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, kan worden toegepast indien het bijbehorende terrein niet wordt meegeleverd.

Indien uitsluitend een recht van erfpacht is gevestigd, zal de grondeigenaar al bij de realisatie van de opstallen civielrechtelijk (mede) gerechtigd worden tot de opstallen. Bij het einde van het recht van erfpacht zal het gebruik van de erfpachter tot die opstallen eindigen. De economische gerechtigdheid van de erfpachter op de opstallen kan verschillen. Het komt veelvuldig voor dat in de erfpachtvoorwaarden het risico van de gerealiseerde opstallen geheel bij de erfpachter ligt. Partijen trachten dit te bereiken door een canon overeen te komen die uitsluitend is gerelateerd aan de waarde van de grond, zonder dat met de aanwezigheid van de opstallen rekening wordt gehouden. De waardeverandering van de opstallen komt dan toe aan de erfpachter. Deze waardeverandering wordt door de erfpachter gerealiseerd bij de overdracht van het recht van erfpacht aan derden, alsook bij het einde van het recht van erfpacht waarbij hij een vergoeding ontvangt voor de door hem gerealiseerde

²⁰¹ Artikel 5:105 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

²⁰² Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²⁰³ Artikel 11 lid 1 onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968.

opstallen. Alsdan zal de erfpachter economisch gerechtigd zijn tot de aanwezige opstallen. Bij het eindigen van het recht van erfpacht zal de economische eigendom van deze opstallen overgaan op de hoofdgerechtigde. Alsdan zal sprake zijn van de levering van goederen, indien ter zake van deze overgang een vergoeding verschuldigd is.²⁰⁴ Dit zal in ieder geval aan de orde zijn, indien het economisch belang bij de opstallen toekomt aan de erfpachter. Ook hier zal rekening gehouden moeten worden met een eventuele herziening. Een en ander past in het besproken rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting.

Niet in alle gevallen zal de eigenaar van de grond gehouden zijn om een vergoeding te voldoen voor de opstallen die hem, ten gevolge van het eindigen van het beperkt zakelijk recht, (ook) in economische zin gaan toekomen. Alsdan zal ter zake van de overgang van de opstallen geen sprake zijn van een (belaste) prestatie voor de heffing van omzetbelasting. De waarde van de schuldplichtigheid zal niet als vergoeding worden aangemerkt nu deze, in het onderhavige geval waarin de economische eigendom van de opstallen aan de erfpachter toekwam, slechts betrekking heeft op het recht van erfpacht en niet op de opstallen.

3.10. Wijziging van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen.

De voorwaarden en bepalingen waaronder een beperkt zakelijk recht is gevestigd, kunnen worden gewijzigd. Hiermee kan de inhoud van het recht veranderen en zou ook de duur van het recht verkort dan wel verlengd kunnen worden. De wijziging van een beperkt zakelijk recht zal onder omstandigheden een aangrijpingspunt kunnen vormen voor de heffing van omzetbelasting. In dat kader bepaalt de wet dat de wijziging van het beperkt zakelijk recht mede als levering van goederen wordt aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding aan de gestelde voorwaarde voldoet. Een en ander brengt met zich mee dat, indien de omvang van de vergoeding niet voldoet aan de gestelde voorwaarde, de wijziging, onder omstandigheden, voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt als dienst.

Voor wat betreft de omvang van de vergoeding bepaalt het Uitvoeringsbesluit²⁰⁵:

Bij wijziging van een recht van erfpacht, opstal, erfdienstbaarheid of beklemming behoort het verschil in waarde tussen de canon, de retributie of de huur vóór en na de wijziging tot de vergoeding, met dien verstande dat bij vermindering van de waarde van de canon, de retributie of de huur, voor zover daar geen vermindering van de rechten van de zakelijk gerechtigde tegenover staat, het verschil in waarde op de vergoeding in mindering wordt gebracht.

Het uitgangspunt zal dan ook zijn dat de vergoeding zal bestaan uit de eenmalige vergoeding, te vermeerderen met het bedoelde waardeverschil van voor en na de wijziging. De waarde van het recht voorafgaande aan of volgend op de wijziging zal dan ook niet tot de vergoeding behoren. Door de

²⁰⁴ De toets van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968 speelt hier geen rol.

²⁰⁵ Artikel 5 lid 3 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

voorwaarde²⁰⁶, die de wetgever stelt, zal de wijziging van het beperkt zakelijk recht alleen als de levering van goederen aangemerkt worden, indien er in economische zin een geheel nieuw recht ontstaat, waarbij de waarde van dat recht overeenkomt met de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Bij de wijziging van het beperkt zakelijk recht, die in economische zin niet overeenkomt met de vestiging van een nieuw recht, zal de omvang van de vergoeding veelal te beperkt zijn om te voldoen aan de wettelijk gestelde voorwaarde.²⁰⁷ De wijziging zal alsdan niet als levering van goederen worden aangemerkt. De wijziging van het beperkt zakelijk recht zal er dan ook zelden toe leiden dat de wijziging als levering van goederen wordt aangemerkt. Alsdan zal de wijziging als dienst worden aangemerkt. De dienst, die wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, zal belast zijn, behoudens een wettelijke vrijstelling. In hoeverre de wijziging kan delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken²⁰⁸ bespreek ik in paragraaf 3.14.5.

Voor de heffing van omzetbelasting zal de wijziging van het beperkt zakelijk recht nader geduïd moeten worden. Civielrechtelijk zou de wijziging aangemerkt kunnen worden als de afstand van het oude recht en de vestiging van een nieuw recht. Als dit uitgangspunt ook voor de heffing van omzetbelasting wordt gevolgd, dan zal zowel de afstand (van het oude recht) als de vestiging (van het nieuwe recht) kunnen leiden tot heffing van omzetbelasting (dan wel tot vrijstelling). Hierbij zal gelden dat het niet zal kunnen voorkomen, dat beide handelingen tot heffing zullen leiden. Er zal immers sprake moeten zijn van een prestatie onder bezwarende titel. Bij een uitbreiding van het recht zal er slechts door de beperkt zakelijk gerechtigde een vergoeding worden voldaan (aan de eigenaar) en bij de inkorting van het recht zal slechts de eigenaar een vergoeding voldoen (aan de beperkt zakelijk gerechtigde). Met de wijziging van een beperkt zakelijk recht zal dan ook per saldo sprake kunnen zijn van één prestatie voor de heffing van omzetbelasting. Overigens zal het hiervoor bedoelde onderscheid bij de wijziging van het recht, zijnde de afstand van het oude recht en de vestiging van het nieuwe recht, als kunstmatig worden aangemerkt. Er zal sprake zijn van één enkele, ondeelbare, economische handeling. Het onderscheid zou er toe leiden dat de afstand en/of de vestiging voor de heffing van omzetbelasting aangemerkt zou moeten kunnen worden als levering van goederen. Dit is onder omstandigheden in strijd met de Richtlijn. Het HvJ heeft in het zogenoemde Safe arrest²⁰⁹ geoordeeld, dat als “levering van een goed” wordt beschouwd de overdracht van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt. In het zogenoemde ALH arrest²¹⁰ heeft het HvJ geoordeeld, dat van een levering van goederen dan ook alleen sprake kan zijn, indien concreet deze bevoegdheid om over de zaak (in

²⁰⁶ Van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²⁰⁷ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²⁰⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁰⁹ HvJ 8 februari 1990, zaak C- 320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe) (BNB 1990/27).

²¹⁰ HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland) (BNB 2003/17).

casu brandstof) te beschikken als een eigenaar is overgedragen. Een en ander zal niet per definitie het geval zijn bij de wijzigingen die civielrechtelijk zullen worden aangemerkt als het ontstaan van een nieuw recht. De rechten en bevoegdheden van de beperkt zakelijk gerechtigde zijn aangepast, maar de bevoegdheid om over de onroerende zaak te beschikken is niet concreet overgegaan op de eigenaar, dan wel opvolgend aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Dit zou evenwel onder omstandigheden anders kunnen zijn. Gedacht kan worden aan de verlenging van de duur van een beperkt zakelijk recht direct voorafgaand aan de einddatum. Ook het spiegelbeeld kan hierop een uitzondering zijn. Hierbij zou de duur van het recht zodanig verkort kunnen worden, dat in feite sprake is van (enkel) de afstand van het recht. Al met al zou ik menen, dat bij de wijziging van een beperkt zakelijk recht bezien zal moeten worden of de wijziging op zich leidt tot een prestatie van hetzij de eigenaar, hetzij de beperkt zakelijk gerechtigde. Hierbij zal geen verdere waarde toekomen aan het civielrechtelijk uitgangspunt dat de wijziging kan leiden tot de conclusie dat hiermee nieuw recht is ontstaan. Een en ander sluit aan bij de bepaling van de grondslag van heffing. Voor wat betreft de bepaling van de omvang van de vergoeding bij de wijziging van het beperkt recht, wordt bepaald dat naast de eventuele, eenmalige vergoeding onder de vergoeding zal worden begrepen het waardeverschil van de schuldplichtigheid van vóór en na de wijziging.²¹¹ De principale waarde van de schuldplichtigheid zal dan ook niet worden meegenomen bij het bepalen van de omvang van de vergoeding. Een en ander is van overeenkomstige toepassing bij de omzetting van een beperkt zakelijk recht voor bepaalde duur, waarvoor het forfait wordt gehanteerd, naar een recht voor onbepaalde duur, waarvoor de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, en andersom.

3.11. Centralan en het verlaten van het begrip lichamelijke zaak voor beperkt zakelijke rechten

De Richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om bepaalde rechten op onroerende goederen en de zakelijke rechten, die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken, als lichamelijke zaak aan te merken.²¹² Hiervoor heb ik aangegeven dat ons nationaal recht een voorwaarde stelt aan de omvang van de vergoeding om de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht als de levering van goederen aan te merken.²¹³ Hierbij zal de omvang van de vergoeding tenminste gelijk dienen te zijn aan de waarde van het recht, die wordt gesteld op de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Hiermee lijkt de wetgever de bedoelde handeling alleen als levering van goederen aan te willen merken in die gevallen, waarin nagenoeg het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat. Alsdan wordt het belang bij de onroerende zaak afgemeten aan de vergoeding voor het beperkt zakelijk recht. De vergoeding wordt berekend door de waarde van de schuldplichtigheid op te tellen bij de waarde van het recht. Deze laatst

²¹¹ Artikel 5 lid 3 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²¹² Artikel 15 lid 2 Richtlijn.

²¹³ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

bedoelde waarde laat zich in zakelijke verhoudingen vertalen in een koopsom of eenmalige vergoeding. Bij een beperkt zakelijke recht dat voor bepaalde tijd is of wordt gevestigd, zal de waarde van de schuldplichtigheid berekend dienen te worden aan de hand van het forfait. Hierbij zal de hoogte van de canon en de (resterende) duur van het recht de waarde van de schuldplichtigheid bepalen. De optelsom van de berekende waarde van de schuldplichtigheid en de waarde van het recht (als koopsom of eenmalige vergoeding) zal dan aan de wettelijke voorwaarde moeten voldoen om de handeling als levering van goederen aan te merken.²¹⁴ Bij beperkt zakelijke rechten die voor bepaalde tijd zijn gevestigd, zal gelden dat de overeengekomen en verschuldigde schuldplichtigheid en eenmalige vergoeding of koopsom van belang zijn om te bepalen of voldaan is aan de voorwaarde om de handeling als levering van goederen aan te merken. Dit is niet het geval bij beperkt zakelijke rechten die voor onbepaalde tijd zijn gevestigd. Bij een beperkt zakelijk recht dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, wordt de waarde van de schuldplichtigheid (fictief) gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.²¹⁵ Hiermee zal de omvang van de vergoeding voldoen aan de wettelijk gestelde voorwaarde en zal de betreffende handeling als levering van goederen worden aangemerkt.²¹⁶ De hoogte van de daadwerkelijk overeengekomen schuldplichtigheid is niet van belang om te beoordelen of de handeling wordt aangemerkt als de levering van goederen. Een en ander brengt met zich mee dat beperkt zakelijke rechten, die voor onbepaalde tijd zijn gevestigd en waarbij niet (nagenoeg) het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat, wel als levering van goederen worden aangemerkt.²¹⁷

Het HvJ heeft echter een handvat geboden om de vestiging dan wel overdracht van beperkt zakelijke rechten als levering aan te merken, zonder dat de lidstaten direct hebben gekozen om bedoelde rechten als lichamelijke zaak aan te merken. Alsdan zou aan nationaal gestelde voorwaarden geen verdere betekenis behoeven toe te komen. Het HvJ²¹⁸ heeft namelijk in het Centralan arrest voor de betreffende casus geoordeeld, dat het aangaan van een huurovereenkomst aangemerkt kon worden als de levering van de onroerende zaak waarop de overeenkomst betrekking had. Hierbij is het HvJ voorbijgegaan aan de mogelijkheid om de huurovereenkomst zelf als lichamelijke zaak aan te merken, zoals is beschreven in artikel 15 lid 2 van de Richtlijn. In dit arrest was (kort samengevat) sprake van een vennootschap (Centralan) die het Harringtongebouw in eigendom verkreeg van de universiteit (belast met omzetbelasting) en vervolgens:

²¹⁴ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²¹⁵ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²¹⁶ Waarbij ik er vanuit ga dat de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft tenminste gelijk is aan de actuele kostprijs.

²¹⁷ Tenzij de schuldplichtigheid voor de resterende duur van het recht is afgekocht.

²¹⁸ HvJ 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property) (V-N 2005/61.19).

1. een huurovereenkomst aanging met de universiteit, waarbij Centralan het gebouw verhuurde aan de universiteit voor 20 jaar, ter zake van welke verhuur omzetbelasting was verschuldigd;
2. een huurovereenkomst aanging met een zustervereniging (Inhoco), waarbij Centralan het gebouw verhuurde aan Inhoco voor 999 jaar (behoudens de huurovereenkomst vermeld onder 1) voor een aanzienlijke vergoeding, ter zake van welke verhuur geen omzetbelasting was verschuldigd;
3. het residuele eigendomsrecht leverde aan de universiteit voor een zeer beperkte vergoeding, belast met omzetbelasting.

In de casus die ten grondslag lag aan het Centralan arrest oordeelde het HvJ dat, blijkens de diverse wijzen waarop het begrip gezamenlijke eigendom in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, het namelijk mogelijk is dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. Hieruit volgt dat zowel de handeling, bestaande in het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, als ook de handeling, bestaande in de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een „levering” in de zin van de Richtlijn kunnen vormen. Dienaangaande oordeelt het HvJ:

64. *Mocht de verwijzende rechter in het hoofdgeding tot de conclusie komen dat in de specifieke omstandigheden van de zaak elk van de twee nauw verbonden handelingen die Centralan met respectievelijk Inhoco en de Universiteit heeft verricht, aan elk van laatstgenoemden de macht heeft overgedragen om als een eigenaar over het Harringtongebouw te beschikken, dan zouden beide handelingen bijgevolg kunnen worden beschouwd als een „levering” in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn en dus van artikel 20, lid 3, van deze richtlijn.*
65. *Aan deze uitlegging wordt geen afbreuk gedaan door het betoog van de Commissie dat bezwaarlijk kan worden aangenomen dat twee verschillende personen, die verschillende rechten hebben op een goed, beide het recht hebben om als een eigenaar over dit goed te beschikken.*
66. *Blijkens de diverse wijzen waarop het begrip gezamenlijke eigendom in de rechtsordes van de lidstaten wordt ingevuld, is het namelijk mogelijk dat meer dan één persoon het recht heeft om als een eigenaar over een goed te beschikken. Bijgevolg kan aan de in punt 64 van het onderhavige arrest gegeven uitlegging niet worden afgedaan door het feit dat Centralan onmiddellijk na het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar nog een residueel eigendomsrecht bezat, noch door het feit dat die huurovereenkomst het recht van volle eigendom heeft bezwaard, zodat alleen het residuele eigendomsrecht en niet de onbezwaarde volle eigendom kon worden overgedragen.*
67. *Hieruit volgt dat in het hoofdgeding zowel de eerste handeling, bestaande in het sluiten van de huurovereenkomst voor 999 jaar, als de tweede handeling, bestaande in de overdracht van het residuele eigendomsrecht, een „levering” in de zin van de Zesde richtlijn kunnen vormen.*

Voor wat betreft de aftrek stelt het HvJ vast, dat het in de Richtlijn neergelegde stelsel van aftrek en herziening tot doel heeft een nauw en rechtstreeks verband te vestigen tussen het recht op aftrek van voorbelasting en het gebruik van de betrokken goederen en diensten voor belaste handelingen. In casu oordeelde het HvJ dat deze doelstelling het meest toereikend kon worden verwezenlijkt door (voor de aftrek van voorbelasting)

de beide aan de orde zijnde leveringen in aanmerking te nemen naar rato van de beide waarden. Hiermee zou de aftrek van voorbelasting getrouwer aansluiten bij het veronderstelde belaste of vrijgestelde gebruik van het Harringtongebouw. Ter zake van dit gebruik oordeelde het HvJ dan ook dat, wanneer een investeringsgoed voor 999 jaar aan een persoon wordt verhuurd tegen betaling van een aanzienlijke premie en het residuele eigendomsrecht op dit goed drie dagen later voor een veel lagere prijs wordt overgedragen aan een andere persoon, terwijl deze twee handelingen:

- onlosmakelijk verbonden zijn, en
- bestaan in een eerste handeling die is vrijgesteld en een tweede handeling die is belast,
- en indien deze handelingen wegens de overdracht van de macht om als een eigenaar over dit investeringsgoed te beschikken, leveringen in de zin van artikel 5, lid 1, van deze richtlijn vormen,

het betrokken goed tot aan het einde van de herzieningsperiode wordt geacht gebruikt te zijn voor een economische activiteit, die wordt geacht gedeeltelijk belast en gedeeltelijk vrijgesteld te zijn, naar rato van de respectievelijke waarden van de twee handelingen.

In dit arrest wordt bevestigd dat er sprake kan zijn van een levering van (een aandeel in) de onroerende zaak met het aangaan van een gebruiksovereenkomst. Hierbij wordt voorbijgegaan aan de mogelijkheid die lidstaten hebben om bepaalde rechten op onroerende goederen en de zakelijke rechten, die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken, als lichamelijke zaak aan te merken. Naar mijn mening zou hiermee ook de vestiging en de overdracht van een beperkt zakelijk recht aangemerkt moeten kunnen worden als de levering van (een aandeel in) de onroerende zaak in de zin van de Richtlijn, zonder dat deze beperkt zakelijke rechten op grond van nationaal recht als lichamelijke zaak aangemerkt behoeven te worden. Het gevolg hiervan is dat de vestiging en de overdracht van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen aangemerkt kan worden, terwijl niet wordt voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding.²¹⁹ Ook in die gevallen waarin bij de handeling niet het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat, zal sprake kunnen zijn van een levering van goederen. Het HvJ heeft immers geoordeeld dat de aftrek van voorbelasting dient te geschieden in verhouding van de waarde van de leveringen.

Een en ander zou ertoe kunnen leiden dat onze nationale wetgeving zodanig wordt aangepast, dat een beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak en meer specifiek als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt²²⁰. Er zullen dan ook geen nadere voorwaarden worden gesteld aan de omvang van de vergoeding²²¹ dan wel de (resterende) duur van het recht. Alsdan zou ook een recht van erfpacht, dat is gevestigd voor bijvoorbeeld een periode van 5 jaren, als aandeel in de onroerende zaak

²¹⁹ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²²⁰ Hier ga ik verder voorbij aan de civielrechtelijke discussie ter zake van het onderscheid tussen het afsplitsingsmodel en het afspiegelingsmodel.

²²¹ Onder de voorwaarde dat er wel sprake is van prestatie die onder bezwarende titel wordt verricht.

worden aangemerkt. De (economische) vestiging alsmede de overdracht, opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht zullen dan ook per definitie als levering van goederen worden aangemerkt. Indien deze levering van goederen zich voordoet ter zake van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, dan wel ter zake van een bouwterrein, dan zal omzetbelasting verschuldigd zijn, voor zover deze handeling door een als zodanig handelend ondernemer wordt verricht onder bezwarende titel. Ter verduidelijking kan het volgende voorbeeld dienen.

Door een eigenaar wordt een recht van erfpacht gevestigd voor een periode van 5 jaren ter zake van een bouwterrein, dat bouwterrein door de verkrijger wordt bestemd voor onbelaste prestaties. De canon zal over deze periode EUR 10.000 per jaar bedragen bij een grondwaarde van EUR 200.000. In het huidig stelsel zal deze vestiging onbelast blijven nu er geen sprake kan zijn van een levering van goederen en voorts partijen niet de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting in verband met de (fictieve) verhuur (van onroerende zaken). De omzetbelasting, die de eigenaar heeft voldaan bij de aankoop van het bouwterrein, kan niet in aftrek worden gebracht. Indien na verloop van 5 jaren het recht eindigt, zullen de rechten en bevoegdheden (wederom) onbelast terugkeren bij de eigenaar. Indien deze de onroerende zaak alsdan voor belaste prestaties zal worden aangewend, zal de eigenaar alsnog een gedeelte van de ter zake van de aankoop in rekening gebrachte omzetbelasting kunnen herzien.

Indien bij de vestiging het recht van erfpacht worden aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak, zou naar mijn mening omzetbelasting verschuldigd moeten zijn over de vergoeding voor het recht, die in zakelijke verhoudingen gelijk zou moeten zijn aan de waarde van het recht. Het forfait kan hiermee terzijde worden geschoven.²²² Indien de waarde kan worden gesteld op EUR 42.500, zal hierover omzetbelasting verschuldigd zijn. De eigenaar behoudt hiermee zijn recht op aftrek van de aan hem, ter zake van de aankoop, in rekening gebrachte omzetbelasting. De erfpachter zal geen recht hebben op aftrek van de door hem verschuldigde omzetbelasting, aangezien hij de onroerende zaak in dit voorbeeld aanwendt voor onbelaste prestaties. Na verloop van 5 jaren zal het recht eindigen. Noch afgezien van het feit dat de erfpachter niet als ondernemer wordt aangemerkt, zal het einde van het recht niet onder bezwarende titel plaatshebben. Indien de grondeigenaar de onroerende zaak (na beëindiging van het recht van erfpacht) blijft aanwenden voor belaste prestaties, behoudt hij zijn aftrek op de hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Wendt hij de zaak echter aan voor onbelaste prestaties, dan zal de door hem in aftrek gebrachte omzetbelasting gedeeltelijk (voor de resterende herzieningsperiode) worden herzien. Een en ander zou overeenkomen met de situatie waarbij een eigenaar de hem toekomende (nieuw vervaardigde) onroerende zaak voor 5 jaren belast verhuurt en daaropvolgend onbelast verhuurt, dan wel anderszins onbelast gebruikt.

²²² Zie verder paragraaf 3.11.

Een dergelijke opzet past binnen de Richtlijn alsmede het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting. In de 5 jaren waarin de erfpachter gerechtigd is tot de onroerende zaak zal hij deze verbruiken. Het verbruik wordt begroot op de vergoeding die hij met de eigenaar is overeengekomen. Een en ander lost een aantal van de in dit hoofdstuk alsmede in hoofdstuk 5 vermelde problemen op.²²³

In bepaalde gevallen zal de beperkt zakelijk gerechtigde niet het gehele gebruik van de onroerende zaak verkrijgen ten gevolge van de vestiging. Gedacht kan worden aan de situatie waarmee hij het gebruik (gelijktijdig) zal dienen te delen met de eigenaar, dan wel een andere beperkt zakelijk gerechtigde. In dergelijke gevallen zou, overeenkomstig het Centralan arrest, de aftrek beperkt kunnen worden bij de eigenaar in de verhouding van de waarde van de beide rechten. Hiermee zal bij de vestiging van een eenvoudige erfdienstbaarheid van overpad de eigenaar slechts een (klein) gedeelte van alle aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen, indien hij de onroerende zaak overigens voor onbelaste prestaties gebruikt.

In de hiervoor door mij voorgestelde opzet zal, zoals aangegeven, de grondeigenaar gerechtigd worden om de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen en te houden voor de periode waarin het beperkt zakelijk recht voortduurt. In het voorbeeld ben ik uitgegaan van een periode van 5 jaren. Deze aftrek geniet hij ook in die gevallen waarin de afnemer niet tot aftrek gerechtigd is en daardoor niet de mogelijkheid heeft om samen met de eigenaar te kiezen voor heffing. Indien aansluitend op de bedoelde periode van 5 jaren de eigenaar de onroerende zaak zal gaan gebruiken voor doeleinden, die hem geen recht geven op aftrek, zal hij een gedeelte van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting dienen te herzien. Indien het beperkt zakelijk recht niet voor een periode van 5 jaren maar van 10 jaren wordt gevestigd, zal van een herziening geen sprake meer kunnen zijn. De herziening strekt zich immers uit over een periode van ongeveer 10 jaren.²²⁴ Indien partijen echter gebruik zouden maken van een huurovereenkomst met de duur van 5 jaren (in plaats van een recht van erfpacht), zou de eigenaar over deze periode niet gerechtigd zijn om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, indien de afnemer de onroerende zaak voor onbelaste doeleinden aanwendt. De verhuurder en huurder zullen in dat geval niet gerechtigd zijn om te kiezen voor een belaste verhuur. Met dit verschil zullen partijen er eerder voor kiezen om een recht van erfpacht te vestigen dan dat zij zouden kiezen voor het aangaan van een huurovereenkomst. Dit geldt ook zeker voor die gevallen waarin het gebruik van de onroerende zaak voor een periode van 10 jaren afgestaan zal worden. Hiermee zou een besparing van omzetbelasting gerealiseerd kunnen worden.

²²³ Gedacht kan worden aan de wijziging van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting zodat deze luidt als volgt:

Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, voor zover dit recht een belang bij de onroerende zaak vertegenwoordigt.

²²⁴ Boekjaar en de negen opvolgende boekjaren (artikel 13 Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968).

De besparing zal bestaan uit het verschil tussen de door de eigenaar in aftrek gebrachte omzetbelasting en de aan de erfpachter in rekening gebrachte omzetbelasting. Mogelijk zal het verlengen van de herzieningstermijn, naar bijvoorbeeld 20 jaren, de neiging om te kiezen voor een beperkt zakelijk recht doen verminderen.

Overigens zal het zo zijn dat, indien de eigenaar de onroerende zaak zelf voor een periode van 10 jaren zou gebruiken voor doeleinden die hem het recht op aftrek verschaffen en hij vervolgens zou overgaan tot een onbelaste verhuur, hij eveneens niet geconfronteerd zou worden met een herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting. Het past dan ook in het systeem van de wet om de aftrek bij de eigenaar toe te staan, indien hij voor een periode van 10 jaren een recht van erfpacht vestigt ten behoeve van een erfpachter die de onroerende zaak voor onbelaste doeleinden aanwendt. De vestiging zal dan uiteraard wel als levering van goederen aangemerkt dienen te worden.

Ik merk hierbij wel op dat, wanneer ik spreek over het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak, ik dan spreek over een onverdeeld aandeel in de eigendom van de (gehele) onroerende zaak. Dit is anders dan dat sprake zou zijn van een gedeelte van de onroerende zaak, dat afzonderlijk in de heffing van omzetbelasting wordt betrokken. Alsdan gaat het over het geval zoals zich dat heeft voorgedaan in het zogenoemde arrest Zaak X.²²⁵ Hierbij is door de Advocaat-Generaal uiteengezet dat kan worden aangenomen, dat de duurzame aanleg van twee dakkapellen en een portaal op zich beschouwd een afzonderlijk investeringsgoed vormen. Het HvJ heeft deze zienswijze gevolgd. Dat er sprake is van een investeringsgoed wil echter nog niet betekenen dat deze beide dakkapellen ook als afzonderlijke, lichamelijke zaak aangemerkt dienen te worden voor de heffing van omzetbelasting. De kwalificatie van investeringsgoed heeft in casu gevolgen voor de heffing van omzetbelasting in gevolge een fictieve levering alsmede de aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting.

Het lijkt mij juist om het Centralan arrest nog even in perspectief te brengen. Het arrest is belangrijk voor de discussie betreffende de kwalificatie van de prestatie van de vestiging en overdracht van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen. Het arrest betrof echter een casus waarbij partijen doelbewust gebruik hebben willen maken van een mogelijkheid om zo veel mogelijk belasting te besparen, hetgeen de Engelse belastingdienst heeft willen bestrijden. Toch heeft het HvJ geoordeeld niet toe te zijn gekomen aan een onderzoek naar misbruik van recht. Hiertoe heeft zij aangegeven:

Ten slotte zij opgemerkt dat ingeval de verwijzende rechter tot de in punt 64 van het onderhavige arrest vermelde conclusie mocht komen, dat bij elk van beide aan de orde zijnde handelingen de macht is overgedragen om als een eigenaar over het betrokken investeringsgoed te beschikken, in omstandigheden als die van het hoofdgeding bij de in artikel 20, lid 3, van de Zesde richtlijn neergelegde herziening de twee betrokken leveringen in aanmerking zullen moeten worden genomen naar rato van hun respectieve waarde. Derhalve hoeft niet te worden onderzocht, of in dergelijke omstandigheden het beginsel van misbruik van recht van toepassing is.

²²⁵ HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473 (Zaak X) (BNB 2012/271 (m.nt. Van Zadelhoff)).

3.12. Levering onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht

In het merendeel van de gevallen ontstaat het beperkt zakelijk recht ten gevolge van de rechtshandeling waarbij de eigenaar van de onroerende zaak een recht vestigt ten behoeve van de beperkt zakelijk gerechtigde. De wet biedt echter ook de mogelijkheid om de onroerende zaak over te dragen onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht²²⁶. Het beperkt zakelijk recht ontstaat alsdan bij de overdracht van de onroerende zaak.

Deze mogelijkheid voor de eigenaar van de onroerende zaak om de eigendom te converteren in een beperkt zakelijk recht (bijvoorbeeld een recht van erfpacht) wordt veelal gebruikt bij zogenoemde sale and lease back transacties. Hierbij wordt een beperkt zakelijk recht (recht van erfpacht) gebruikt in plaats van een reguliere huurovereenkomst. De voorwaarden en bepalingen van het recht van erfpacht komen alsdan min of meer overeen met die waaronder de huurovereenkomst aangegaan zou worden.

De overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van het beperkt zakelijk recht, komt in economische zin overeen met een overdracht van de onroerende zaak met de daaropvolgende vestiging van het beperkt zakelijk recht door de verkrijger als nieuwe eigenaar ten behoeve van de vervreemder. Voor de heffing van omzetbelasting zal er alsdan bij de overdracht van de onroerende zaak sprake zijn van een reguliere levering en zal de daaropvolgende vestiging van het beperkt zakelijk recht als levering van een goed worden aangemerkt, indien de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde.

Bij de levering van de eigendom onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht zal sprake zijn van een reguliere levering van de onroerende zaak. De vergoeding zal worden gevormd door de koopsom die wordt verminderd met de waarde van de schuldplichtigheid.²²⁷ Nu er sprake is van de overdracht van de onroerende zaak en er geen sprake is van de vestiging van een beperkt zakelijk recht, zal ook de wettelijk gestelde voorwaarde aan de vergoeding geen effect hebben.²²⁸ De vergoeding van de beperkt zakelijk gerechtigde (ofwel de voormalig eigenaar) zal worden gesteld op de waarde van de schuldplichtigheid. Of het beperkt zakelijk recht al dan niet als lichamelijke zaak wordt aangemerkt doet evenwel niet ter zake. Wel zal bezien moeten worden in hoeverre de eigenaar, die zijn eigendomsrecht converteert door de overdracht van de eigendom van de onroerende zaak onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht, gerechtigd is de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen met name in die gevallen waarin de onroerende zaak gebruikt zal gaan worden voor doeleinden die geen recht geven op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting.

²²⁶ Artikel 3:81 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

²²⁷ Artikel 5 lid 2 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²²⁸ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

Indien een ondernemer (A) een bouwterrein verwerft tegen voldoening van een koopsom en vervolgens een tijdelijk recht van erfpacht vestigt ten behoeve van een niet aftrekgerechtigde ondernemer (B) tegen voldoening van een jaarlijkse canon, zal A niet gerechtigd zijn de hem in verband met zijn verkrijging in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen indien de vestiging van het recht van erfpacht wordt aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. Dit zal het geval zijn als de waarde van de schuldplichtigheid minder bedraagt dan de waarde van het recht, die wordt gesteld op de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht van erfpacht betrekking heeft. Van een heffing van omzetbelasting kan geen sprake zijn, nu partijen niet de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting, aangezien het perceel aangewend zal worden voor doeleinden die niet (nagenoeg) geheel recht geven op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting. Bij wijze van voorbeeld zou het volgende kunnen gelden.

Voorbeeld 1.

Ondernemer A verwerft een perceel grond voor een bedrag van EUR 200.000 te vermeerderen met een bedrag van EUR 42.000 aan omzetbelasting. Vervolgens vestigt hij een tijdelijk recht van erfpacht voor een periode van 20 jaar ten behoeve van B. De overeengekomen canon bedraagt EUR 10.000. Deze vestiging zal als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt. Partijen kunnen niet kiezen voor de heffing van omzetbelasting, aangezien B de onroerende zaak zal aanwenden voor onbelaste prestaties. In verband hiermee zal A de hem in rekening gebrachte EUR 42.000 niet kunnen aftrekken zodat dit bedrag bij hem als kosten blijft drukken.

Indien niet A maar B het bouwterrein verwerft en dit terrein, onder voorbehoud van een recht van erfpacht, (door)levert aan A, zal er omzetbelasting worden geheven ter zake van deze levering. De voorwaarde die aan de omvang van de vergoeding wordt gesteld in artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968 heeft hier geen werking. Uitgaande van het hiervoor geschetste voorbeeld ontstaat dan het volgende beeld.

Voorbeeld 2.

B verwerft het bouwterrein voor vermeld bedrag van EUR 200.000 te vermeerderen met een bedrag van EUR 42.000 aan omzetbelasting. Vervolgens draagt hij het bouwterrein, onder voorbehoud van een tijdelijk recht van erfpacht voor een periode van 20 jaren tegen een canon van EUR 10.000 per jaar, over aan A. De koopsom bedraagt wederom EUR 200.000. Bij de levering van hoofdgerechtigdheid zal omzetbelasting verschuldigd zijn over EUR 69.500 (koopsom ad EUR 200.000 te verminderen met de waarde van de schuldplichtigheid ad EUR 130.500), zodat EUR 14.595 geheven wordt. Alsdan ontstaat de vraag bij voorbeeld 2 in hoeverre de aan A en B in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht.

Indien in voorbeeld 2 kan worden gesteld dat B (door de levering van het bouwterrein aan A) gerechtigd is tot de aftrek van alle bij hem in rekening gebrachte omzetbelasting, zou de belastingdruk vanuit de omzetbelasting worden beperkt tot een bedrag van EUR 14.595, zijnde de omzetbelasting die B aan A heeft gefactureerd in verband met de levering van de hoofdgerechtigdheid. B verricht immers een belastbare prestatie door de eigendom van de onroerende zaak (belast) over te dragen aan A. Deze

omzetbelasting zal A niet in aftrek kunnen brengen nu hij de onroerende zaak niet zal aanwenden voor belaste doeleinden, zijnde het onbelaste gebruik door B. B zal het gebruik ontlenen aan een economische activiteit²²⁹ die op grond van ons nationaal recht zal worden aangeduid als de verhuur van onroerende zaken. Er is immers sprake van de voor gebruik ter beschikkingstelling anders dan als levering. Deze verhuur zal onbelast zijn, nu partijen niet de mogelijkheid hebben om te kiezen voor heffing, omdat B de onroerende zaak aanwendt voor onbelaste prestaties.

Hiermee zou de onwenselijke situatie ontstaan, dat de wijze waarop de transactie wordt gestructureerd, bepalend is voor de mate waarin de omzetbelasting als kosten blijft drukken. Er zou een fiscaal voordeel behaald worden van EUR 27.405.²³⁰ Ondanks dat het eindresultaat hetzelfde is, verschilt de belastingdruk tussen beide voorbeelden. Het verbruik dat bij de heffing van omzetbelasting beoogd wordt te belasten, verschilt in beide situaties niet. Tot een vergelijkbaar resultaat kunnen wij komen door de aftrek te beperken bij B en wel over het gedeelte, dat valt toe te rekenen aan het gedeelte dat door hem wordt achtergehouden. Alsdan zou de omzetbelasting over de achtergehouden waarde van de schuldplichtigheid ad (EUR 130.500) bij hem als kosten blijven drukken. Een en ander zou echter alleen mogelijk zijn, indien er een splitsing kan worden aangebracht tussen enerzijds het gedeelte dat ziet op de hoofdgerechtigdheid (bloot eigendom) en anderzijds het recht van erfpacht. Eerder hebben wij gezien, dat een recht van erfpacht op grond van de thans geldende wetgeving alleen als goed geleverd kan worden en daarmee als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, als er sprake is van de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een beperkt zakelijk recht en voorts als de omvang van de vergoeding voldoet aan de gestelde voorwaarde.²³¹ Dit is in casu niet aan de orde. Immers, er is civielrechtelijk geen sprake van de vestiging van het recht van erfpacht, maar belangrijker, de omvang van de vergoeding voldoet niet aan de gestelde voorwaarde. Wellicht kan het hiervoor besproken Centralan arrest²³² van het HvJ in deze uitkomst bieden. Hiermee zou een aftrek kunnen worden gerealiseerd in de verhouding van de waarde van het beperkt zakelijk recht ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak. Alsdan zal de overdracht onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht geknipt worden in twee handelingen (de overdracht en de vestiging van het beperkt zakelijk recht) die onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden en waarbij de aftrek kan worden toegestaan naar rato van de beide waarden. Alsdan zal bij A de omzetbelasting blijven drukken over een bedrag van EUR 69.500 en bij B over een bedrag van EUR 130.500.

Indien het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt, zal het voor de heffing van omzetbelasting geen verschil maken

²²⁹ Zie HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429 (Van Tiem), (BNB 1991/352 (m.nt. Ploeger)).

²³⁰ Hierbij laat ik de eventuele heffing van overdrachtsbelasting buiten beschouwing.

²³¹ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²³² HvJ 15 december 2005, C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property) (V-N 2005/61.19).

op welke wijze de transactie in het vat wordt gegoten. Immers, alsdan zal de aftrek plaatshebben in de verhouding van de beide waarden van de beide onderdelen. Hierbij teken ik aan dat ik er alsdan vanuit ga dat de vergoeding wordt gesteld op de waarde van het recht en, indien er meerdere gerechtigden tot de onroerende zaak zijn, de aftrek wordt toegestaan in de verhouding van de waarden.

3.13. Ondernemerschap van de hoofdgerechtigde

De vestiging van een beperkt zakelijk recht zal voor de heffing van omzetbelasting alleen belast kunnen zijn, indien de hoofdgerechtigde voor die prestatie als ondernemer wordt aangemerkt. Hetzelfde geldt voor de wijziging van het beperkt zakelijk recht waarbij de omvang van het beperkt zakelijk recht wordt vergroot. Ook voor de aftrekbaarheid van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting, zal het voor de hoofdgerechtigde van belang zijn om als ondernemer aangemerkt te worden. Gedacht kan worden aan de omzetbelasting die hem in rekening wordt gebracht in verband met de afstand en opzegging van het beperkt zakelijk recht.

Voor de heffing van omzetbelasting wordt blijkens de Richtlijn als belastingplichtige (ondernemer) beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.²³³ Als „economische activiteit” worden beschouwd²³⁴, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Bij de exploitatie van een lichamelijke zaak zal onder meer worden gedacht aan de verhuur door de eigenaar van een aan hem toekomende zaak. Als tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van de zaak zal aan de eigenaar een vergoeding toekomen. Hiermee zal de eigenaar als ondernemer worden aangemerkt. Alsdan zal bezien dienen te worden in hoeverre de betreffende prestatie voor de heffing van omzetbelasting belast is. Dat ook de vestiging van een beperkt zakelijk recht als exploitatie kan worden aangemerkt, is door het HvJ bevestigd. Het HvJ oordeelde als volgt²³⁵: *Dat het begrip „exploitatie”, overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van het gemeenschappelijk BTW-stelsel, betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen. Derhalve moet worden vastgesteld, dat wanneer de eigenaar van een onroerend goed aan een derde een recht van opstal op dat goed verleent, er sprake is van exploitatie van het goed wanneer dat recht tegen vergoeding en voor een bepaald tijdvak wordt verleend. Aan deze voorwaarde moet worden geacht te zijn voldaan wanneer, zoals in casu, het recht van opstal is verleend voor een periode van*

²³³ Artikel 9 lid 1 Richtlijn

²³⁴ Artikel 9 lid 1 Richtlijn

²³⁵ HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429 (Van Tiem), (BNB 1991/352 (m.nt. Ploeger)).

achttien jaar, tegen een jaarlijks te betalen vergoeding. Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat het verlenen van een recht van opstal op een onroerend goed door de eigenaar van dat goed aan een ander, waarbij deze ander voor een bepaald tijdvak tegen vergoeding een gebruiksrecht op het onroerend goed verkrijgt, moet worden beschouwd als een economische activiteit bestaande in de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, in de zin van artikel 4, lid 2, laatste volzin, van de Zesde richtlijn.

Het ligt voor de hand om voor de heffing van omzetbelasting de vestiging van een beperkt zakelijk recht als exploitatie van een vermogensbestanddeel aan te merken in die gevallen die gelijk zijn aan de verhuur van een onroerende zaak. In beide gevallen blijft het verbruik van de onroerende zaak bij de eigenaar die deze ter beschikking stelt in het kader van zijn onderneming. Echter, wanneer de vergoeding bij de vestiging voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde, wordt de vestiging van het beperkt zakelijk recht aangemerkt als de levering van goederen. Alsdan komt het beperkt zakelijk recht (als lichamelijke zaak) de beperkt zakelijk gerechtigde toe op grond van een levering van goederen en niet op basis van de verhuur van een onroerende zaak. De beperkt zakelijk gerechtigde zal de onroerende zaak verbruiken als ware hij eigenaar. Deze situatie waarin de vestiging van het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als de levering van goederen, zou, voor wat betreft het ondernemerschap van de eigenaar, gelijk dienen te zijn met de positie van de eigenaar die met een reguliere verkoop en levering zijn onroerende zaak overdraagt op zijn rechtsopvolger. De reguliere verkoop en levering van een onroerende zaak wordt voor de heffing van omzetbelasting niet aangemerkt als de exploitatie van een vermogensbestanddeel.²³⁶

Indien het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt en het daarmee per definitie kwalificeert als lichamelijke zaak, ligt een en ander genuanceerder. Indien een recht van erfpacht gevestigd zou worden voor een periode van 5 jaren, zou deze vestiging alsdan ook als levering van goederen aangemerkt worden. De eigenaar behoudt alsdan een belang bij de onroerende zaak. Na verloop van 5 jaren zal hij wederom in het bezit gesteld worden van de onroerende zaak zonder de last van het recht van erfpacht. Gedurende de 5 jaren waarin het recht van erfpacht is gevestigd, zal de erfpachter een canon voldoen. Zo mogelijk zal deze vooruit worden betaald. In deze situatie zal er wel degelijk sprake zijn van de exploitatie van een lichamelijke zaak door de belastingplichtige. Het feit dat de canon vooruit is betaald zal in deze geen verschil maken. Dit zou mogelijk anders kunnen zijn, indien er sprake is van de vestiging van een voortdurend recht, terwijl na het aangaan van het recht geen canon of retributie verschuldigd is. Deze situatie komt in economisch perspectief overeen met de verkoop van (een aandeel in) de onroerende zaak zelf, zonder dat een belang bij (dat aandeel in) de onroerende zaak wordt behouden. Een en ander ontlokt de discussie bij welke resterende duur van het recht niet meer van een ondernemerschap gesproken kan worden, indien er tijdens deze periode geen canon of retributie zal worden ontvangen. Stringente uitleg zou betekenen dat uitsluitend van een

²³⁶ Een en ander onverminderd hetgeen voortvloeit uit het arrest van het HvJ 13 mei 1996, zaak C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (Galin Kostov) (FED 2014/4).

ondernemerschap niet meer gesproken kan worden in die gevallen waarin er sprake is van een voortdurend beperkt zakelijk recht, zonder dat er in de toekomst een canon of retributie verschuldigd is. Hetzelfde zou moeten gelden voor latere wijzigingen aan het recht. Immers, alsdan zal de eigenaar geen belang meer behouden bij de onroerende zaak.

3.14. De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten als verhuur

3.14.1. Inleiding

In die gevallen waarin de vergoeding niet voldoende is om de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging als levering van goederen aan te merken, zal het beperkt zakelijk recht niet als lichamelijke zaak worden aangemerkt. Dit betekent echter niet dat de betreffende prestatie uit het zicht van de heffing van omzetbelasting verdwijnt. De prestatie van een als zodanig handelend ondernemer verricht onder bezwarende titel die niet als levering van een goed kwalificeert, wordt aangemerkt als dienst.²³⁷ Diensten zijn belast met omzetbelasting, voor zover deze niet zijn vrijgesteld, zoals bij de verhuur van onroerende zaken.

Deze dienst zal in bepaalde gevallen de eigenschappen hebben die vereist zijn om van de verhuur van onroerende goederen te kunnen spreken. Verhuur van onroerende goederen is een unierechtelijk begrip. Met name de vestiging van een recht van erfpacht zal gelijkenissen vertonen met het aangaan van een verhuurovereenkomst ter zake van de onroerende zaak. Hierbij merk ik op dat bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht geen sprake is van civielrechtelijke verhuur en evenmin als zodanig door partijen is beoogd. Er is door partijen immers voor gekozen om een beperkt zakelijk recht te vestigen en niet voor een huurrecht als persoonlijk recht.

Het begrip verhuur van onroerende zaken wordt niet in de Richtlijn of de Wet op de omzetbelasting 1968 nader omschreven. Het HvJ heeft het begrip verhuur van onroerende goederen omschreven als het, door de eigenaar van een onroerend goed onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleende, recht om dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.²³⁸

In hoeverre sprake kan zijn van verhuur zal dan ook afhangen van de door het HvJ hiervoor aangegeven essentiële kenmerken, te weten:

- de tijdsduur;

²³⁷ Artikel 4 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 24 Richtlijn.

²³⁸ Zie onder meer de arresten HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761 (Gabriele Walderdorff) (V-N 2008/3.22), HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25); HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524 (Mirror Group) V-N 2001/57.20 en HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

- de vergoeding;
- het exclusief genot/gebruik van de zaak waarop het recht betrekking heeft.

Afhankelijk van de inhoud en de omvang van de rechten en bevoegdheden die door de rechtshandeling worden verstrekt, zal er bij de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging, voor de heffing van omzetbelasting sprake kunnen zijn van de verhuur van onroerende zaken.

Ik merk hierbij nog op dat ik in paragraaf 3.11 heb aangegeven dat het vestigen van een beperkt zakelijk recht (alsmede de overdracht hiervan) onder omstandigheden op grond van het EU recht zou kunnen worden aangemerkt als de levering van goederen (van (een aandeel in) de onroerende zaak zelf), zonder dat er wordt voldaan aan de nationale voorwaarde welke aan de omvang van de vergoeding wordt gesteld. Indien deze vestiging dan wel overdracht als levering van (een aandeel in) de onroerende zaak wordt aangemerkt, zal van verhuur geen sprake meer kunnen zijn.

3.14.2. Verhuuranalogie

De Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt, dat onder verhuur van onroerende zaken mede wordt verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld.²³⁹ Deze bepaling, in de praktijk ook wel als verhuuranalogie aangeduid, staat niet op zichzelf. De bepaling vormt het verlengstuk van de wettelijke bepaling waarin wordt aangegeven dat mede als levering van goederen wordt aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, voor zover de vergoeding voldoet aan de gestelde voorwaarde.²⁴⁰

Door de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van beperkt zakelijke rechten, die niet als levering van goederen kwalificeren, als verhuur aan te merken, zal de betreffende rechtshandeling delen in de vrijstelling voor verhuur van onroerende zaken. Hiermee zal de betreffende rechtshandeling in beginsel zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting, zodat de betreffende ondernemer in beginsel wordt beperkt in de mogelijkheid tot aftrek van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting.

Bij de wetswijziging in 1995 schreef de staatssecretaris in 1995²⁴¹:
Verhuur en verpachting zijn immers geen communautair vastomlijnde begrippen; de lidstaten hebben een vrijheid bij de omschrijving ervan en kunnen afwijken van het nationale civielrechtelijke begrip verhuur, nu de richtlijn daar niet naar verwijst.

²³⁹ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5^o slotzin Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁴⁰ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁴¹ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 5, p. 16.

Dit standpunt is inmiddels achterhaald, hetgeen ook is ingezien door de staatssecretaris.²⁴² Toch is de bepaling waarin de verhuuranalogie is vervat hierop niet aangepast.²⁴³ Wij zullen die betreffende bepaling dan ook moeten lezen in die zin, dat alleen dan sprake kan zijn van verhuur in de gevallen waarin is voldaan aan de unierechtelijke voorwaarden. Een en ander betekent mogelijk een beperking van het aantal gevallen dat onder de verhuuranalogie kan worden geschaard ten opzichte van de oorspronkelijk opzet van de wetgever.²⁴⁴

Indien het beperkt zakelijk recht als aandeel van de onroerende zaak wordt beschouwd en daarmee per definitie als lichamelijke zaak, zal de verhuuranalogie geen werking meer hebben en kan deze worden geschrapt.

3.14.3. Overdracht als verhuur

Zowel de rechtshandeling die civielrechtelijk wordt aangemerkt als vestiging van een beperkt zakelijk recht, alsook de overdracht van dat recht, kunnen voor de heffing van omzetbelasting als verhuur worden aangemerkt. In bepaalde gevallen zullen de rechten en bevoegdheden, die bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht worden verleend, min of meer overeenkomen met de rechten en bevoegdheden die aan de huurder toekomen op grond van de huurovereenkomst. Bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht worden deze rechten en bevoegdheden door de eigenaar verleend aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Deze vestiging van het beperkt zakelijk recht zal dan ook een sterke gelijkenis kunnen vertonen met het aangaan van een huurovereenkomst waarbij de eigenaar de bedoelde rechten en bevoegdheden aan de huurder verleent. Het (onder voorwaarden) gelijkschakelen van de vestiging van een beperkt zakelijk recht met het aangaan van een huurovereenkomst, zal dan ook in maatschappelijke en economische zin niet vreemd aandoen.

De vergelijking met het aangaan van een huurovereenkomst wordt lastiger bij de overdracht van een beperkt zakelijk recht door de gerechtigde aan zijn rechtsopvolger. Toch zou met enige fantasie gedacht kunnen worden aan de zakelijk gerechtigde ondernemer, die als (hoofd)huurder geacht wordt de onroerende zaak onder te verhuren aan zijn rechtsopvolger. De ondernemer die het beperkt zakelijk recht overdraagt, zal echter ten gevolge van deze overdracht geen betrokkenheid meer hebben bij de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Om de overdracht als verhuur van onroerende zaken aan te merken, zal de betreffende prestatie moeten voldoen aan de unierechtelijke voorwaarden. Wanneer wij zowel in fiscaal- als in civielrechtelijke zin spreken over verhuur, zal het gaan om de prestatie die de gerechtigde verricht om een ander dat gebruik of genot te verschaffen in de periode waarin hij tot het gebruik van de onroerende zaak gerechtigd is. Bij de

²⁴² Besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 2013, nr. 26851.

²⁴³ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5^o Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁴⁴ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 1994-1995, 24 172, nr. 5, p. 16.

overdracht van een beperkt zakelijk recht zou dan ook van verhuur geen sprake kunnen zijn. De prestatie voldoet niet aan de daartoe gestelde voorwaarden. Wel zou sprake kunnen zijn van de overname van de huurovereenkomst door de opvolgend beperkt zakelijk gerechtigde van zijn voorganger. Dit zal het geval kunnen zijn als de verhouding tussen de eigenaar en de (voormalig) beperkt zakelijk gerechtigde als verhuur van onroerende zaken kan worden aangemerkt.²⁴⁵ Door de overdracht zal deze huurverhouding alsdan worden voortgezet tussen de eigenaar en de opvolgend beperkt zakelijk gerechtigde. Het gevolg hiervan is dat de overdracht (van de verhuurverhouding) zelf niet als verhuur kwalificeert en ook niet zal delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen.²⁴⁶ In deze oordeelt het HvJ²⁴⁷ dat de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken alleen van toepassing is op de verhuur door de gerechtigde en niet tevens op handelingen die alleen op die verhuur gebaseerd zijn of deze aanvullen, zonder dat zij door de eigenaar worden verricht. De omstandigheid dat bij een eventuele (onder)verhuur door de beperkt zakelijk gerechtigde aan zijn opvolger wel een vrijstelling van toepassing zou zijn, rechtvaardigt niet ook in dit geval de prestatie vrij te stellen. Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt niet in dat een belastingplichtige, die de keuze uit twee handelingen heeft, er een kan kiezen en de gevolgen van de andere kan laten gelden.²⁴⁸ Dit ongeacht het feit dat de overdracht naar mijn mening niet gezien kan worden als een vorm van (onder)huur tussen de beperkt zakelijk gerechtigde en zijn opvolger. Een en ander zou met zich meebrengen dat de overdracht van een beperkt zakelijk recht, die niet kwalificeert als levering, aangemerkt dient te worden als dienst die niet deelt in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken en derhalve belast zou moeten zijn voor de heffing van omzetbelasting. Dit past niet in de opzet waarbij beperkt zakelijke rechten gelijk geschakeld dienen te worden met de onroerende zaak waarop zij betrekking hebben. De doorverkoop van de onroerende zaak zelf is in beginsel (buiten de bouw- en handelsfase) onbelast. Hetzelfde geldt voor de verhuur van deze onroerende zaak. Indien het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak zou worden aangemerkt, zou de overdracht altijd als de levering van goederen worden aangemerkt en zou de vorenbedoelde ongelijkheid niet spelen.

3.14.4. Opzegging en afstand als verhuur

In het geval de opzegging dan wel afstand van een beperkt zakelijk recht niet als levering kwalificeert, zal ook deze rechtshandeling als dienst worden

²⁴⁵ Indien echter de vestiging van het beperkt zakelijk recht aan de overdragende gerechtigde werd aangemerkt als een levering van goederen, zal de overdracht niet aangemerkt kunnen worden als de overdracht van een huurverhouding. Deze huurverhouding was er immers niet.

²⁴⁶ HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

²⁴⁷ HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

²⁴⁸ HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

aangemerkt, voor zover tegen vergoeding verricht door een als zodanig handelend ondernemer. Bij de opzegging en afstand zal het gebruik en genot van de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht was gevestigd, terugkeren bij de hoofdgerechtigde. De aan de eigenaar toekomende onroerende zaak wordt verlost van de last die daarop heeft gedrukt. De eigenaar heeft na de afstanddoening dan wel de opzegging van het beperkt recht weer de mogelijkheid om de onroerende zaak zelf te gebruiken dan wel dit gebruik af te staan aan een ander. Een en ander komt overeen met de situatie waarbij de huurder van een onroerende zaak afstand doet van zijn huurrecht. Een dergelijke afstanddoening heeft geleid tot een verzoek aan het HvJ om een prejudiciële beslissing over de uitleg van de in de Richtlijn opgenomen vrijstelling voor de verpachting en verhuur van onroerende goederen. De AG²⁴⁹ merkt in zijn conclusie op, dat de afstand van de huur het einde van huurovereenkomst tot gevolg heeft, dat het beide partijen van hun verplichtingen ontslaat en dus aan de eigenaar de volle rechten op het goed teruggeeft. De verhuurder, vervolgt de AG, krijgt geen recht van genot van het goed van de huurder, hij wordt gewoon in zijn rechten hersteld. De vergoeding die de huurder ontvangt, is op generlei wijze met een huurprijs gelijk te stellen. Hoewel de afstanddoening niet als verhuur kan worden aangemerkt, concludeert de AG dat de afstanddoening wel dient te delen in de vrijstelling, voor zover deze van toepassing is (geweest) op de verhuur van de onroerende zaak aan de huurder. Het HvJ²⁵⁰ oordeelde:

Wanneer een bepaalde handeling, zoals de verhuur van onroerende goederen, die naar maatstaf van de betaalde huurbedragen zou worden belast, binnen een bij de Zesde richtlijn verleende vrijstelling valt, moet een verandering in de contractuele betrekking, zoals de contractuele beëindiging van de huur tegen vergoeding, worden geacht eveneens onder die vrijstelling te vallen.

Hiermee heeft het HvJ niet aangegeven in hoeverre de afstanddoening als verhuur van onroerende zaken moet worden aangemerkt. Wel heeft het HvJ aangegeven dat de afstand deelt in de voorgeschreven vrijstelling. Met deze uitspraak legt het HvJ een direct verband tussen de fiscale behandeling van de bestaande relatie en de afstand daarvan. Wanneer wij deze, gezien de van toepassing zijnde verhuuranalogie, toepassen op de afstand van een beperkt zakelijk recht, dan zal deze afstand delen in de wettelijke vrijstelling, als het beperkt zakelijk recht de kenmerken in zich heeft die op grond van het unierechtelijk begrip als verhuur van onroerende goederen kan worden aangemerkt. In die gevallen waarin ter zake van het beperkt zakelijk recht is gekozen voor de heffing van omzetbelasting²⁵¹, zal ook ter zake van de afstand omzetbelasting geheven worden, voor zover sprake is van een prestatie verricht door een als zodanig handelend ondernemer. Ook hier wringt de schoen. Wanneer de beperkt zakelijk gerechtigde het recht heeft verkregen op grond van een rechtshandeling die als levering van goederen werd aangemerkt, dan zal niet zijn gekozen voor de heffing van

²⁴⁹ Conclusie van Advocaat-Generaal M. Darmon behorend bij HvJ 15 december 1993, zaak C63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine*) (V-N 1994/830).

²⁵⁰ HvJ 15 december 1993, zaak C63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine*) (V-N 1994/830).

²⁵¹ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5^o Wet op de omzetbelasting 1968.

belasting ter zake van de verhuur van onroerende zaken. Een en ander zou met zich mee brengen dat deze afstanddoening ook niet belast zal zijn met omzetbelasting. Partijen hebben immers niet de mogelijkheid om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Van een verhuur van onroerende goederen is bij de afstanddoening immers geen sprake.

Mocht de wet zodanig worden gewijzigd dat het beperkt zakelijk recht, dat de status lichamelijke zaak heeft verworven, deze status ook niet zo maar verliest, dan zal bij de afstand van het recht die betreffende lichamelijk zaak worden geleverd aan de eigenaar.

3.14.5. Wijziging als verhuur

Hiervoor gaf ik aan dat de wijziging van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen wordt aangemerkt, indien de vergoeding aan de wettelijke voorwaarde voldoet. Een en ander zou met zich mee brengen dat van een levering van goederen alleen gesproken kan worden in die gevallen waarin een beperkt zakelijk recht, dat in waarde nagenoeg gelijk is aan die van de volle eigendom, door de wijziging nagenoeg ophoudt te bestaan, dan wel door de wijziging ontstaat. Alle andere wijzigingen zullen worden aangemerkt als dienst. Indien de wijziging voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden, zal de wijziging worden aangemerkt als verhuur.

Een en ander brengt echter niet met zich mee dat de dienst belast zal zijn, indien de dienst niet als verhuur wordt aangemerkt.

Zoals hiervoor vermeld, heeft het HvJ²⁵² aangegeven dat de aanpassing van de contractuele betrekking deelt in de vrijstelling die geldt voor deze betrekking.

Om te beoordelen in hoeverre de wijziging van het recht zelf kan worden aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken, kan een onderscheid worden gemaakt tussen een tweetal uitgangspunten. Civielrechtelijk zal onder omstandigheden de wijziging van het beperkt zakelijk recht worden aangemerkt als de afstanddoening van het oude (bestaande) recht en de vestiging van een nieuw recht. Hiervan zal sprake zijn, indien meerdere essentialia van het recht wijzigen.²⁵³ Alsdan zou de fiscaliteit de civielrechtelijke werkelijkheid kunnen volgen en zou:

- de afstanddoening een levering van goederen kunnen zijn, voor zover het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak kan worden aangemerkt. De afstand zal zoals gezegd niet als verhuur van onroerende zaken kunnen kwalificeren;
- de vestiging worden aangemerkt als de levering van goederen, voor zover wordt voldaan aan de wettelijk gestelde voorwaarde, dan wel zou de vestiging de verhuur van onroerende zaken kunnen zijn.

Een ander uitgangspunt zou de meer economische benadering zijn, waarbij de wijziging in zijn geheel wordt gezien en alsdan wordt geconcludeerd of de wijziging als een dienst, en meer in het bijzonder als verhuur van onroerende zaken, kan worden aangemerkt. Alsdan zal van verhuur sprake kunnen zijn in

²⁵² HvJ 15 december 1993, zaak C63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine*) (V-N 1994/830).

²⁵³ Mon. BW B28 (De Jong/Ploeger), nr. 46.

die gevallen waarin de wijziging overeenkomt met de vestiging van een nieuw beperkt zakelijk recht. Denk hierbij aan de verlenging van de duur van het recht. In het merendeel van de gevallen zal er echter van verhuur niet gesproken kunnen worden, zoals bij de wijziging van de toegestane bestemming of de hoogte van de schuldplichtigheid. In hoeverre de wijziging van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen kan worden aangemerkt heb ik besproken in paragraaf 3.10.

Als de wijziging op zich niet als verhuur kan worden aangemerkt, zal ter zake van de belastbaarheid van de prestatie gelden hetgeen het HvJ heeft geoordeeld. In verband met de wijziging zal alsdan omzetbelasting verschuldigd zijn voor zover deze prestatie wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Indien het beperkt zakelijk recht de kenmerken heeft waardoor het voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden die worden gesteld aan verhuur, dan zal de prestatie in beginsel delen in dezelfde vrijstelling. Dit zal anders zijn, indien de vestiging van het beperkt zakelijk recht kwalificeerde als verhuur van onroerende zaken en partijen hadden gekozen voor de heffing van omzetbelasting.

3.15. Verhuurkenmerken van de beperkt zakelijke rechten

3.15.1. Inleiding

In hoeverre het beperkt zakelijk recht de kenmerken van verhuur in zich heeft, zal afhangen van de bepalingen waaronder het recht is gevestigd. Gezien de onderlinge verschillen tussen de beperkt zakelijke rechten alsmede de mogelijkheden die elk van deze rechten biedt, zal de vestiging van het beperkt recht niet altijd als verhuur kunnen worden aangemerkt.

Hieronder bespreek ik de mogelijkheid om de verschillende beperkt zakelijke rechten als verhuur aan te merken in de zin van de Richtlijn.

3.15.2. Opstalrecht

Bij een recht van opstal wordt de bevoegdheid verschaft om in, op of boven de onroerende zaak van een ander gebouwen, werken of beplantingen in eigendom te hebben of te verkrijgen.²⁵⁴ Het opstalrecht is met name bedoeld om natrekking te voorkomen. Het regelt dat de eigenaar van de te realiseren opstallen ook hiervan eigenaar blijft. Hiernaast heeft de opstalhouder de bevoegdheden ter zake van de onroerende zaak waarop het recht gevestigd is, voor zover deze bevoegdheden benodigd zijn voor het genot van het opstalrecht.²⁵⁵ Deze bepaling is van regelend recht. De wet spreekt over bevoegdheden en niet over gebruik. Wil sprake zijn van een prestatie die kwalificeert als verhuur, dan zal (onder meer) voldaan moeten worden aan de gebruiksseis.

²⁵⁴ Artikel 5:101 lid 1 Burgerlijk Wetboek

²⁵⁵ Artikel 5:103 Burgerlijk Wetboek.

Indien het recht van opstal wordt gevestigd voor (te realiseren) opstallen, die verbonden zullen zijn aan de onroerende zaak waarmee het opstalrecht is belast, dan zal aan de gebruiksreis zijn voldaan. Deze opstallen zullen alsdan zijn gerealiseerd direct op of in de onroerende zaak. Indien echter het recht van opstal wordt gevestigd voor opstallen, die (ver) boven of onder de onroerende zaak waarmee het recht is bezwaard worden of zijn gerealiseerd, dan ligt de constatering dat voldaan is aan de gebruiksreis wellicht iets lastiger. Hierbij is van belang om vast te stellen, dat het recht van opstal gevestigd dient te worden, omdat de te realiseren of gerealiseerde gebouwen (en/of andere werken) inbreuk maken op de eigendomsrechten van hoofdgerechtigde, waaronder het gebruik en genot. Over de ruimte in de lucht of onder de grond kan niet door een derde vrijelijk worden beschikt en zal derhalve niet kunnen kwalificeren als vrijplaats voor allerlei bouwactiviteiten. De betreffende rechten komen toe aan de eigenaar van de grond. De bevoegdheid van de eigenaar van de grond om deze te gebruiken, omvat (ook) de bevoegdheid²⁵⁶ tot gebruik van de ruimte boven en onder de oppervlakte.²⁵⁷ Met het opstalrecht zal dit gebruik worden afgestaan aan de opstalhouder.

Bovendien geldt dat het recht van opstal ervoor zorgt, dat de gerealiseerde opstallen die (zouden) toekomen aan de hoofdgerechtigde, zullen (gaan) toekomen aan de opstalhouder. Zonder het opstalrecht zal de eigendom van bedoelde gebouwen en werken toe (blijven) komen aan de hoofdgerechtigde. Dat ook anderen het medegebruik hebben van het onroerend goed zal in deze geen beletsel vormen. Zo heeft het HvJ²⁵⁸ bepaald dat het recht van de huurder om het onroerend goed bij uitsluiting van ieder ander te gebruiken bij overeenkomst kan worden beperkt en betrekking kan hebben op bepaalde delen van een onroerend goed waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld. In deze zal er sprake zijn van een horizontale verdeling. Naar mijn mening zal het opstalrecht dan ook per definitie aan de gebruiksreis voldoen.

Het beperkt zakelijk recht kan worden gevestigd op een onroerende zaak die zich in de bouw- en handelsfase bevindt.²⁵⁹ Het recht zal worden gevestigd voor een (aan te brengen) zaak die zich mogelijk (eveneens) in deze fase bevindt. Bij de bepaling van de fiscale status van het beperkt zakelijk recht zal kunnen worden aangesloten bij de onroerende zaak waarmee het beperkt zakelijk recht is bezwaard, dan wel bij de (aan te brengen) zaak (zie hierna). Deze duiding is met name van belang voor de bepaling of de vestiging dan wel overdracht, die als levering van goederen voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt, deelt in de vrijstelling. Een discussie zal kunnen ontstaan in die gevallen waarin de fiscale status van de afzonderlijke onderdelen verschilt. Hierbij kan worden gedacht aan een nieuw gebouw of werk dat

²⁵⁶ Artikel 5:21 Burgerlijk Wetboek.

²⁵⁷ Het gebruik van de ruimte boven en onder de oppervlakte is aan anderen toegestaan, indien dit zo hoog boven of zo diep onder de oppervlakte plaats vindt, dat de eigenaar geen belang heeft zich daartegen te verzetten. Alsdan behoeft er geen opstalrecht gevestigd te worden.

²⁵⁸ HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730 (Temco) (V-N 2005/21.22; FED 2005/15).

²⁵⁹ Zijnde de periode eindigend na verloop van twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, dan wel een bouwterrein.

wordt gerealiseerd op een onroerende zaak, die zich niet meer in de bouw- en handelsfase bevindt. Als voorbeeld zou kunnen gelden de bouw van een extra verdieping op een bestaand gebouw. Een meer sprekend voorbeeld zal wellicht zijn de bouw van een bruggebouw boven een snelweg, die reeds jaren daarvoor is aangelegd en in gebruik is genomen. Wanneer in die gevallen aangesloten zou worden bij de onroerende zaak waarmee het beperkt zakelijk recht is belast, zou de vestiging dan wel overdracht van het recht delen in de vrijstelling in die gevallen waarin deze vestiging of overdracht wordt aangemerkt als de levering van goederen.²⁶⁰ De (opvolgende) overdracht van de gerealiseerde werken binnen de bouw- en handelsfase zal niet delen in de vrijstelling. Het onderscheid is kunstmatig en doet geen recht aan de economische realiteit van hetgeen partijen hebben beoogd en bewerkstelligd. Voor die gevallen waarin de gerealiseerde werken zich nog in de bouw- en handelsfase bevinden, de werken in aanbouw zijn, dan wel binnen afzienbare tijd na de vestiging van het beperkt zakelijk recht een aanvang wordt genomen met de bouw, zou ik menen dat de fiscale status van de nieuw te vervaardigen zaak, dan wel vervaardigde zaak dient te volgen en zou de vestiging dan wel overdracht, die als levering van goederen wordt aangemerkt, niet dienen te delen in de vrijstelling. In maatschappelijk opzicht zal het opstalrecht worden vereenzelvigd met de gerealiseerde of te realiseren opstallen. Hiermee wordt voorkomen dat voor de beide onderdelen (het opstalrecht en het gerealiseerde of te realiseren gebouw), die onlosmakelijk met elkaar zijn verbonden, een ander regime gaat gelden. Bij de overdracht van de nieuwe opstallen na de vestiging van het opstalrecht, zal bij de levering van zowel de opstallen als ook de levering van het opstalrecht de vrijstelling niet van toepassing zijn. Vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting zal de heffing beogen het verbruik te belasten. In de hiervoor geschetste casus waarbij een recht van opstal is gevestigd vanuit een nationaal juridisch kader, is het maar de vraag of er sprake is van een verbruik van de onroerende zaak die wordt bezwaard met het recht. Het verbruik zal veel meer zien op de aan te brengen of aangebrachte onroerende zaak en niet, dan wel in mindere mate, op de onroerende zaak die is belast met het beperkt zakelijk recht.

De casus kan ook worden omgedraaid. Denk hierbij aan het voorbeeld waarbij onder een bestaand gebouw bijvoorbeeld een parkeergarage wordt aangebracht. De nieuw te realiseren parkeergarage zal worden aangemerkt als nieuw vervaardigde zaak. Wanneer deze parkeergarage aan een andere partij dient toe te komen dan de eigenaar van de bestaande opstallen, hebben partijen de mogelijkheid om een recht van opstal te vestigen ten behoeve van de eigenaar van de parkeergarage, die het recht geeft om deze parkeergarage in eigendom aan te brengen en te houden onder het bestaande gebouw. De fiscale behandeling zou gelijk dienen te zijn aan hetgeen ik hiervoor heb geschreven. Ook hebben partijen de mogelijkheid om de eigendom van de onroerende zaak over te dragen aan de eigenaar van de parkeergarage onder voorbehoud van een recht van opstal ten behoeve van de eigenaar van het bestaande gebouw. Alsdan zal ook het recht van opstal de fiscale status dienen te volgen van het bestaande gebouw en zal de (opvolgende) overdracht van het opstalrecht, net als de overdracht van het bestaande gebouw, delen in de

²⁶⁰ Dit is ook overeenkomstig het besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, Staatscourant 2013, nr. 26851.

vrijstelling. Indien echter de opstallen worden gerealiseerd op een perceel grond dat wordt aangemerkt als bouwterrein, zal ook de vestiging belast zijn. De zich onder het maaiveld bevindende bebouwing zal fysiek gescheiden dienen te zijn van de nieuw te realiseren bebouwing.²⁶¹ De eventuele latere overdracht van de parkeergarage zal in de bouw- en handelsfase belast zijn met omzetbelasting, indien de overdracht wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. De daarboven gerealiseerde opstallen zullen hun eigen status behouden.

De beoordeling of de vestiging kwalificeert als de levering van goederen, zal ook bij de vestiging van het opstalrecht afhangen van de omvang van de vergoeding. De wettelijke ondergrens van deze vergoeding wordt bepaald door de actuele kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling.²⁶² Hiermee wordt een duidelijk verband gelegd met de onroerende zaak die met het recht van opstal wordt bezwaard en het laatst vermelde recht. Er wordt hierbij geen verband gelegd tussen het recht van opstal en de aan de opstalhouder in eigendom toekomende, onroerende zaak. Deze zal voor eigen rekening en risico worden vervaardigd, dan wel worden overgenomen van de hoofdgerechtigde (maar dan moet die waarde van de opstallen wel in de vergoeding betrokken zijn). Voor wat betreft de onroerende zaak die na de vestiging van het opstalrecht nog gerealiseerd zal worden, behoeft dit geen nadere uitleg. Voor de situatie waarbij het recht van opstal wordt gevestigd, wanneer de onroerende zaak reeds is gerealiseerd, ligt dit mogelijk anders. Het recht van opstal wordt gevestigd ten laste van de onroerende zaak waarin, waaronder of waarop door de opstalhouder gebouwen en andere werken in eigendom gehouden kunnen worden. Na de vestiging van het recht van opstal zal de eigendom van de aanwezige opstallen (afzonderlijk) geleverd dienen te worden aan de opstaller (ten tijde van de vestiging van het opstalrecht). Met uitsluitend de vestiging van het opstalrecht, zal de opstaller gerechtigd zijn om de aanwezige opstallen in eigendom te hebben. Deze vestiging zal gecompleteerd dienen te worden met de overdracht van de opstallen, zodat hij ook ten volle hiervan eigenaar wordt. Bij de heffing van omzetbelasting wordt bij deze handelwijze aangesloten. Een en ander brengt overigens met zich mee, dat de overdracht van de aanwezige onroerende zaak aan de opstalhouder regulier als de levering van goederen voor de heffing van omzetbelasting zal worden aangemerkt. Uitsluitend voor het recht van opstal zal een voorwaarde worden gesteld aan de omvang van de vergoeding om de vestiging als levering van goederen aan te kunnen merken. Een en ander betekent dat de hoofdgerechtigde de aanwezige opstallen kan overdragen tegen een symbolisch bedrag. Wanneer voor de vestiging van het opstalrecht wordt voldaan aan de wettelijk gestelde voorwaarde en de vestiging als levering van goederen wordt aangemerkt, zal hij bij de vestiging gerechtigd blijven om de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen en behoeft hij deze niet te herzien. Dit is niet anders dan bij de reguliere levering van een onroerende zaak. Hierbij zal ik echter een

²⁶¹ Zie ook besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, BLKB2013/1686M, Staatscourant 2013, nr. 26851.

²⁶² Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

kanttekening moeten maken. Op grond van de Richtlijn wordt vrijgesteld de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein.²⁶³ Een en ander zou er toe leiden dat de overdracht van uitsluitend de opstallen niet zal delen in de vrijstelling, ook niet als deze zich niet meer in de bouw- en handelsfase bevindt. Van Zadelhoff merkt in zijn proefschrift op dat dit wellicht niet beoogd is en de neutrale belastingheffing in gevaar kan brengen.²⁶⁴

Gezien het vorenstaande ligt het dan ook voor de hand om te concluderen dat voor wat betreft de ondergrens van de omvang van de vergoeding (die door de wet wordt gesteld om de vestiging als levering van goederen aan te merken) aan te sluiten bij de onroerende zaak waarop het recht wordt gevestigd, tenzij dit tot onzinnige resultaten zou leiden. Denk hierbij aan het bruggebouw dat boven een snelweg is gerealiseerd. Het recht om het bruggebouw aan te brengen boven de snelweg zal een waarde vertegenwoordigen. Ik zou dan ook menen dat de ondergrens van de vergoeding gesteld zou moeten worden op deze waarde. De som van de eenmalige vergoeding en de waarde van de retributie zal dan tenminste gelijk moeten zijn aan de waarde van het opstalrecht. Het is onzinnig om in deze te bepalen dat de waarde van het opstalrecht gelijk is aan de actuele kostprijs van de ondergrond van het recht van opstal, zijnde de snelweg. De actuele kostprijs van de snelweg zal niet in verhouding hoeven te staan met de rechten en bevoegdheden die het opstalrecht verschaffen, hoe uniek de locatie ook is. Ook andere voorbeelden zijn denkbaar. Het zal gaan om te realiseren opstallen die niet in fysieke verbinding staan met de zaak waarop het beperkt zakelijk recht rust. Hierbij zal aangesloten dienen te worden bij de opstallen, zoals het bruggebouw en niet de onroerende zaak die met het opstalrecht wordt belast, zoals de snelweg. De wettelijk gestelde ondergrens beoogt misbruik te voorkomen. Om misbruik te voorkomen zou dan ook volstaan kunnen worden met de wettelijke voorwaarde waarin wordt bepaald dat de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, niet minder bedraagt dan de waarde in het economisch verkeer van die rechten, zonder dat bedoelde ondergrens geldt. Hierbij zou het, vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting als verbruiksbelasting, in de rede liggen om alleen dan aan te sluiten bij de opstallen waarop het recht betrekking heeft en niet bij de onroerende zaak waarmee het opstalrecht is belast.

Hiervoor heb ik reeds geconcludeerd dat de vestiging van een recht van opstal in beginsel kan worden aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken. Dit geldt voor een zelfstandig recht van opstal. In de praktijk komt het echter regelmatig voor dat een opstalrecht wordt gevestigd naast een huurovereenkomst of recht van erfpacht, waarvan het recht van opstal al dan niet afhankelijk wordt gesteld. Veelal wordt het opstalrecht alsdan uitsluitend gevestigd om natrekking te voorkomen. In die gevallen waarin er geen afzonderlijke vergoeding verschuldigd is voor het recht van opstal, vormt de vestiging geen aangrijpingspunt voor de heffing van omzetbelasting. Zonder bezwarende titel is er immers geen (te belasten) prestatie. Indien er echter een

²⁶³ Artikel 135 lid 1 sub j Richtlijn

²⁶⁴ “Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde” B.G. van Zadelhoff.

uiterst beperkte vergoeding verschuldigd is, zou deze, naar mijn mening, op moeten gaan in de verhouding waarvan het recht van opstal afhankelijk is. Deze vergoeding zal dan belast zijn, indien ter zake van het recht van erfpacht of de huurovereenkomst omzetbelasting wordt geheven.

3.15.3. Erfpacht

De rechten en bevoegdheden die voortvloeien uit het recht van erfpacht, zullen in nagenoeg alle gevallen leiden tot de conclusie dat wordt voldaan aan de unierechtelijke voorwaarden om de vestiging van het recht aan te merken als de verhuur van onroerende goederen. Voor wat betreft het exclusief genot/gebruik van de zaak waarop het recht betrekking heeft, kan eenvoudig worden verwezen naar de omschrijving van het recht. Is er geen genot/gebruik van de zaak waarop het recht van erfpacht wordt gevestigd, dan zal er geen sprake kunnen zijn van een recht van erfpacht. Voor wat betreft de duur van het recht zal gelden, dat de erfpachter het exclusief genot/gebruik van de zaak heeft, waarbij de wetgever er van uitgaat dat, behoudens een andersluidende overeenkomst, het recht voor onbepaalde tijd wordt gevestigd. Daar waar bij de vestiging van een erfdienstbaarheid in veel gevallen geen vergoeding wordt overeengekomen, ligt dit bij de vestiging van het recht van erfpacht geheel anders. In het merendeel van de gevallen zal de erfpachter gehouden zijn om een vergoeding voor het recht te betalen in de vorm van een canon, die hij al dan niet afkoopt voor (een gedeelte van) de duur van het recht. De vestiging dan wel overdracht van een recht van erfpacht, die niet als levering van goederen wordt aangemerkt, zal dan ook voor heffing van omzetbelasting als verhuur van onroerende zaken kwalificeren. Hiermee zal deze vestiging en de overdracht van het recht van erfpacht voor de heffing van omzetbelasting delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken, behoudens een keuze (onder voorwaarden) voor heffing.

3.15.4. Erfdienstbaarheid

Bij de vestiging van een erfdienstbaarheid wordt een last op het dienende erf gelegd, die bestaat in een verplichting om op, boven, of onder dat erf iets te dulden of niet te doen. In de akte van vestiging kan worden bepaald dat de last bovendien een verplichting inhoudt tot het aanbrengen van gebouwen, werken of beplantingen die voor de uitoefening van die erfdienstbaarheid nodig zijn, mits deze gebouwen, werken en beplantingen zich geheel of gedeeltelijk op het dienende erf zullen bevinden.

Anders dan het opstalrecht reguleert een erfdienstbaarheid veel meer het gebruik van onroerende zaken en veel minder de gerechtigdheid hiertoe. Wanneer we de verschillende vormen waarin erfdienstbaarheden worden gevestigd de revue laten passeren, zullen we zien dat een erfdienstbaarheid in een aantal gevallen niet zal kwalificeren als verhuur in unierechtelijke zin. Overigens merk ik op dat bij wijze van fictie de waarde van de schuldpllichtigheid voor voortdurende rechten gesteld zal worden op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop de

erfdienstbaarheid betrekking heeft, zodat van verhuur niet of nauwelijks sprake zal zijn in het huidige regime.²⁶⁵

Erfdienstbaarheden worden, zoals hiervoor aangegeven, onder meer ingezet om de gerechtigde tot het dienend erf te verplichten iets niet te doen.²⁶⁶ Denk bij wijze van voorbeeld aan het geval waarbij een verbod wordt opgelegd aan de eigenaar van het dienend erf om daarop bepaalde activiteiten te ontplooiën. De handeling, inhoudende de verplichting om een daad na te laten, wordt aangemerkt als dienst voor de heffing van omzetbelasting, mits deze tegen vergoeding door een als zodanig handelend ondernemer geschiedt.²⁶⁷ De vestiging van een erfdienstbaarheid met deze inhoud kan op grond van de Richtlijn niet als verhuur van onroerende zaken kwalificeren, nu het niet de bevoegdheid verschaft de onroerende zaak te gebruiken. De vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand die niet als levering van goederen worden aangemerkt, zullen als reguliere dienst worden aangemerkt die niet deelt in de vrijstelling van verhuur van onroerende goederen en belast zal zijn met omzetbelasting voor zover deze dienst wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

De erfdienstbaarheid die echter de verplichting oplegt aan de eigenaar van het dienend erf om te dulden dat zijn buurman een gedeelte van zijn opstallen realiseert op dit perceel, zal wel voldoen aan de gestelde vereisten en zal als verhuur kunnen kwalificeren. Hetzelfde geldt voor de erfdienstbaarheid die de gerechtigde tot het buurperceel het (mede) gebruik van het perceel verschaft om zo de openbare weg te bereiken. Deze verhuur zal delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken, behoudens de eventuele mogelijkheid om te opteren voor belaste verhuur.²⁶⁸

Hiervoor heb ik gesproken over beperkt zakelijk rechten die, onder voorwaarden, als goed geleverd kunnen worden. Indien de omvang van de vergoeding niet voldoet aan de wettelijk²⁶⁹ gestelde voorwaarde, zal de betreffende (rechts)handeling van de als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel worden aangemerkt als dienst. Deze dienst zal als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt, indien deze voldoet aan de unierechtelijke vereisten. Door de verschillende verschijningsvormen zal de erfdienstbaarheid niet in alle gevallen kunnen voldoen aan deze unierechtelijke vereisten. Anders dan bij de vestiging van een recht van erfpacht²⁷⁰ en het recht van opstal²⁷¹ biedt de wet niet de mogelijkheid om bij de vestiging van een erfdienstbaarheid de duur van het recht te regelen. Hiermee zal de erfdienstbaarheid in beginsel worden gevestigd voor onbepaalde tijd. Een en ander geldt onverminderd de andere wettelijke mogelijkheden van tenietgaan. Zo kan een erfdienstbaarheid worden gevestigd door een erfpachter of een opstaller, zowel ten laste als ten behoeve van de onroerende

²⁶⁵ Zie ook paragraaf 3.4.

²⁶⁶ Hiernaast wordt de erfdienstbaarheid ingezet om de gerechtigde tot het dienend erf iets te laten dulden.

²⁶⁷ HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger) (V-N 2006/47.14).

²⁶⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁶⁹ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

²⁷⁰ Artikel 5:86 Burgerlijk Wetboek.

²⁷¹ Artikel 5:104 lid 2 j° 5:86 Burgerlijk Wetboek.

zaak waaraan deze zijn onderworpen. Bij het einde van het recht van erfpacht dan wel opstal zal ook de erfdiensbaaerheid kunnen eindigen. Indien de erfdiensbaaerheid is gevestigd ten laste van de onroerende zaak waarop het recht van erfpacht/opstal rust, eindigt de erfdiensbaaerheid bij het eindigen van het recht van erfpacht/opstal, tenzij dit recht van erfpacht/opstal eindigt door vermenging of afstand of omdat de eigenaar van de zaak waarop het beperkte recht rustte, bij een in de openbare registers ingeschreven akte, heeft verklaard met de vestiging van de erfdiensbaaerheid in te stemmen.²⁷² Indien de erfdiensbaaerheid echter is gevestigd ten behoeve van de onroerende zaak waarop het recht van erfpacht of opstal is gevestigd, zal de erfdiensbaaerheid alleen tenietgaan, indien dit is bepaald in de akte waarbij de erfdiensbaaerheid is gevestigd.

Op grond van het bepaalde in Bijlage A onder c van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 zal de waarde van de retributie voor onbepaalde tijd, die niet van het leven afhankelijk is, worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Nu voor de erfdiensbaaerheid geen afzonderlijke regeling is getroffen, zal dit met zich meebrengen dat, indien de erfdiensbaaerheid wordt gevestigd door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, de vergoeding wordt gesteld op de waarde van de onroerende zaak waarop de erfdiensbaaerheid betrekking heeft (het dienend erf). Een en ander heeft tot gevolg dat de vestiging van een erfdiensbaaerheid op grond van de wet²⁷³ in beginsel altijd als levering van goederen wordt aangemerkt, nu de omvang van de vergoeding aan de wettelijke voorwaarde zal voldoen. Hierbij zal gelden dat de belastingdruk voor de gerechtigde tot de erfdiensbaaerheid in veel gevallen bovenmatig zal zijn. De vergoeding wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer, zodat bij de vestiging van een erfdiensbaaerheid, die niet deelt in de wettelijke vrijstelling²⁷⁴, hij omzetbelasting zal dienen te voldoen over deze waarde en niet over de (veel) lagere waarde van de erfdiensbaaerheid. Dit is in strijd met het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting. Het rechtskarakter van de heffing brengt met zich mee dat belasting wordt voldaan over het verbruik. Het verbruik is in deze beperkt tot de omvang van de erfdiensbaaerheid en breidt zich niet uit over de gehele onroerende zaak. Daarbij zal deze belastingdruk strijdig zijn met het karakter van de rechtsverkeerbelasting die belasting beoogt te heffen over de waarde van hetgeen wordt overgedragen en niet over de waarde van een meer omvattend recht. De fictieve waardebepaling van de schuldplichtigheid zou hierop aangepast dienen te worden.

Hierbij speelt nog een ander punt. Ik besprak de erfdiensbaaerheid die een verbod oplegt om op het dienend erf bepaalde activiteiten te ontplooiën. De Richtlijn biedt lidstaten de mogelijkheid om beperkt (zakelijke) rechten als lichamelijke zaak aan te merken. Echter, deze mogelijkheid is beperkt tot die gevallen waarin die rechten een aandeel uitmaken van de onroerende zaak

²⁷² Artikel 5:84 lid 3 Burgerlijk Wetboek.

²⁷³ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁷⁴ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting.

waarop deze betrekking hebben, dan wel het gebruik daarvan verschaffen.²⁷⁵ Een en ander is niet het geval bij de vestiging van de erfdienstbaarheid die een verbod inhoudt om bijvoorbeeld een tankstation op het dienend erf te realiseren en exploiteren.²⁷⁶ Naar mijn mening zou de vestiging van deze erfdienstbaarheid dan ook niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden²⁷⁷. Eerder in deze paragraaf heb ik aangegeven dat deze erfdienstbaarheid niet de kenmerken in zich heeft om te voldoen aan de unierechtelijke voorwaarden die worden gesteld aan de verhuur van onroerende zaken. De erfdienstbaarheid, die een verbod oplegt om bepaalde activiteiten niet te ontplooiën op het dienend erf, zal dan ook moeten worden aangemerkt als reguliere dienst die niet zal kunnen delen in de vrijstelling voor de heffing van omzetbelasting in verband met de levering dan wel verhuur van onroerende zaken²⁷⁸. De vestiging van deze erfdienstbaarheid, die de kenmerken van een reguliere dienst in zich heeft, zal dan ook belast met omzetbelasting dienen plaats te hebben, voor zover deze wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

3.16. Appartementsrechten

In dit onderzoek richt ik mij op beperkt zakelijke rechten, die zijn beperkt tot het recht van erfpacht, het opstalrecht en de erfdienstbaarheid. De totstandkoming alsook de overdracht van appartementsrechten valt dan ook buiten de reikwijdte van dit onderzoek. Een tweetal uitspraken van de Hoge Raad²⁷⁹ dwingen mij er toe om dit kader duidelijk te stellen. In zijn uitspraak van 21 oktober 2011 heeft de Hoge Raad (voor de toenmalige integratieheffing) aangegeven dat een gedeelte van een gebouw niet als afzonderlijk goed kan worden aangemerkt. In casu zou de integratieheffing²⁸⁰ slechts kunnen zien op het gehele gebouw, nu dat voor de heffing van omzetbelasting als het goed wordt aangemerkt. Op 8 maart 2013 heeft de Hoge Raad echter geoordeeld dat een winkelruimte, ter zake waarvan vernieuwbouw heeft plaatsgevonden, wel degelijk als afzonderlijk goed voor de heffing moet worden aangemerkt, nu in casu sprake was van een winkelruimte die civielrechtelijk als appartementsrecht kwalificeerde. Een en ander zal met zich mee brengen dat voor de heffing van omzetbelasting een ruimte tot afzonderlijk goed wordt aangemerkt, indien het (eveneens) als appartementsrecht heeft te gelden.

²⁷⁵ Een erfdienstbaarheid welke de gerechtigde tot het dienend erf het gebruik verschaft van (een gedeelte) van het dienend erf zou deze kenmerken wel in zich kunnen hebben.

²⁷⁶ Een dergelijke erfdienstbaarheid staat te ver af van het verbruik van de onroerende zaak om als lichamelijke zaak aangemerkt te kunnen worden zoals is bedoeld in artikel 15 lid 2 zowel onderdeel a als b van de Richtlijn.

²⁷⁷ Zie ook hoofdstuk 5.2.

²⁷⁸ Een en ander zoals opgenomen in artikel 11 lid 1 onderdeel a alsmede onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁷⁹ HR 8 maart 2013, zaak 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574 (V-N 2013/18.21) en HR 21 oktober 2011, 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766 (V-N 2011/53.16).

²⁸⁰ De toenmalige integratieheffing is komen te vervallen

Wellicht ten overvloede wijs ik er op dat een appartementsrecht niet meer of minder is dan een aandeel in de goederen die in de splitsing zijn betrokken met een aanvullende regeling omtrent het gemeenschappelijk en privé gebruik van bepaalde gedeelten. Aan de mogelijkheid die de Richtlijn biedt om bepaalde rechten op onroerende goederen en de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken²⁸¹, komen wij niet toe. Bij de overdracht van een appartementsrecht wordt het aandeel in de goederen dat in de splitsing is betrokken overgedragen. Indien de splitsingsgemeenschap bestaat uit de eigendom van een perceel grond met de daarop gerealiseerde opstallen, zal er sprake zijn van de overdracht van een aandeel in de eigendom van deze zaken en kwalificeert deze als een reguliere levering van die goederen. De rechten en verplichtingen omtrent het gebruik die voortvloeien uit het splitsingsreglement, zullen unierechtelijk niet als (aanvullende) lichamelijke zaak worden aangemerkt. Bovendien zou dan het vreemde beeld ontstaan dat er bij de overdracht van een appartementsrecht sprake is van de overdracht van een tweetal lichamelijke zaken, zijnde het aandeel in de eigendom alsook het (gebruiks)recht op de onroerende zaak. Overigens is dit ook niet voorzien in onze nationale wetgeving. Wanneer de splitsingsgemeenschap bestaat uit de eigendom van de onroerende zaken, zal de overdracht als de levering van goederen worden aangemerkt, zonder dat hierbij een voorwaarde wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding. Het aandeel in de eigendom wordt als het goed aangemerkt. Mocht de splitsingsgemeenschap bestaan uit beperkt zakelijke rechten, dan geldt deze voorwaarde wel en zal de overdracht als levering van goederen worden aangemerkt, indien de vergoeding voldoende is om aan de voorwaarde te voldoen. Ook dan wordt het aandeel in de gemeenschap als het goed aangemerkt. Ik concludeer dan ook dat het appartementsrecht gelijk wordt gesteld met een aandeel in de splitsingsgemeenschap en niet met een beperkt zakelijk recht dat is gevestigd op de betreffende onroerende zaken. Overigens zullen nationale civielrechtelijke stelsels niet van doorslaggevende betekenis mogen zijn op de uitkomst, voor zover deze ziet op de heffing van omzetbelasting. Het feit dat er is gesplitst in appartementsrechten mag dan ook voor de heffing van omzetbelasting niet van doorslaggevende betekenis zijn.

3.17. Samenvatting en conclusies

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, die door als zodanige handelende ondernemers onder bezwarende titel worden verricht. Onroerende zaken en beperkt zakelijke rechten worden in bepaalde gevallen in de heffing van omzetbelasting betrokken. Ook hierbij zal gelden dat primair wordt beoogd het verbruik te belasten. Meer specifiek spreken wij bij de heffing van omzetbelasting ter zake van onroerende zaken als een verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting, alsmede een productiebelasting en verkeersbelasting. De overdracht van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het bijbehorend terrein vóór of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de overdracht van

²⁸¹ Artikel 15 lid 2 Richtlijn.

een bouwterrein, wordt als levering van goederen aangemerkt en is van rechtswege belast met omzetbelasting. De vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht met betrekking tot deze onroerende zaken worden als levering van goederen aangemerkt, indien wordt voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding. Hiermee wordt door Nederland indirect gebruik gemaakt van de beide mogelijkheden die de Richtlijn biedt om (a) bepaalde rechten op onroerende goederen en (b) de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken, als lichamelijke zaak aan te merken. Zo zal ook het beperkt zakelijk recht dat geen recht geeft op het gebruik van de onroerende zaak, maar wel recht geeft op andere bevoegdheden, als lichamelijke zaak aangemerkt kunnen worden. Alsdan zal vanuit het rechtskarakter de heffing van omzetbelasting niet meer als verbruiksbelasting worden aangemerkt. Wel zal sprake kunnen zijn van een bestedingsbelasting, productiebelasting en/of verkeersbelasting.

Door de voorwaarde die de wet aan de omvang van de vergoeding stelt, zal bij elke (rechts)handeling gezien moeten worden of deze kan wordt aangemerkt als levering van goederen en daarmee of het beperkt zakelijk recht de status lichamelijke zaak heeft. In deze opzet van de wet zal het beperkt zakelijk recht, dat als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, deze status op een later moment kunnen verliezen. Dan wel zal het beperkt zakelijk recht, dat niet als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, op een later moment wel als zodanig kunnen worden aangemerkt. Hiermee zal ook het verbruik als zijnde één van de karakteristieken van de heffing van omzetbelasting gedurende het bestaan van het recht wijzigen, ondanks dat de inhoud en omvang van het recht niet wijzigen. Daar waar bij een goed het verbruik zich uitstrekt over de (technische) duur van het goed, ligt dit bij een dienst anders. Bij een dienst zal sprake zijn van directe consumptie zodra deze wordt geleverd. Een dergelijke wijziging van het verbruik gedurende de looptijd van het recht lijkt mij onjuist en niet passen in een regeling die het verbruik op eenduidige wijze zou moeten belasten. Indien het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak en daarmee per definitie als lichamelijke zaak kwalificeert, zal het verbruik op eenduidige wijze plaatshebben en overeenkomen met het verbruik van de onroerende zaak zelf. Een en ander past beter in het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting. Gedurende de periode waarin het beperkt zakelijk recht is gevestigd, zal de beperkt zakelijk gerechtigde de onroerende zaak (mede) verbruiken. Hij is mede gerechtigd tot de (waarde van) de onroerende zaak. De waardeontwikkeling van de onroerende zaak zal ook de beperkt zakelijk gerechtigde betreffen. Zijn positie is anders dan die van de huurder, die slechts een persoonlijk recht van gebruik heeft. Alsdan zal de eigenaar de onroerende zaak blijven verbruiken door de onroerende zaak aan de huurder voor gebruik (en niet verbruik) ter beschikking te stellen.

Door het stellen van een voorwaarde aan de omvang van de vergoeding, zal de handeling met een beperkt zakelijk recht alleen als levering van goederen worden aangemerkt, indien hierbij nagenoeg het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat. In de praktijk zal dit zich zelden voordoen. Bij wijze van fictie is echter voor een beperkt zakelijk recht dat voor onbepaalde tijd is gevestigd bepaald, dat de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het

recht betrekking heeft. Hiermee zal veel eerder voldaan kunnen worden aan de wettelijk gestelde voorwaarde en zal ook sprake kunnen zijn van een levering van goederen als slechts een beperkt belang bij de onroerende zaak overgaat. Een en ander heeft gevolgen bij de afkoop van de schuldplichtigheid. Voor een beperkt zakelijk recht waarvan de schuldplichtigheid (voor de gehele duur) is afgekocht, zal bij een overdracht van het recht de omvang van de vergoeding worden gesteld op de koopsom. In deze koopsom zal de waarde van de schuldplichtigheid zijn betrokken. Indien het recht (zeer) in omvang beperkt is, zal deze koopsom niet gelijk zijn aan de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De handeling met dit recht zal dan ook niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Als de gerechtigde van het recht, dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, echter gehouden is om een canon of retributie te voldoen, dan zal de waarde van de schuldplichtigheid worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, ook al is het recht in omvang beperkt. Een latere afkoop van de schuldplichtigheid (nadat de vestiging van het recht als levering van goederen is aangemerkt) zal geen verdere gevolgen hebben. In die gevallen waarin de rechten, behoudens de afkoop, gelijk zijn, is het vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting onjuist om deze rechten ongelijk in de heffing te betrekken. De afkoop van de toekomstige betalingsverplichting laat het verbruik van de onroerende zaak onverlet. Door de waarde van de schuldplichtigheid bij rechten die voor onbepaalde tijd zijn gevestigd te stellen op de waarde van de onroerende zaak waarop zij betrekking hebben, zal de grondslag van heffing in een aantal gevallen (veel) te hoog worden gesteld. Gedacht kan worden aan een erfdiensbaarheid, die in beginsel voor onbepaalde tijd is gevestigd en die slechts beperkt in omvang is. De belastingdruk zal bovenmatig kunnen zijn. De heffing zal, gezien het rechtskarakter van de heffing, in overeenstemming dienen te zijn met het verbruik van de onroerende zaak waarop het recht ziet.

De voorwaarde die wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding om de handeling als levering van goederen aan te merken, wordt niet voorgeschreven door de Richtlijn. Deze biedt lidstaten de mogelijkheid om de vermelde rechten op onroerende zaken aan te merken als lichamelijke zaken, ongeacht de omvang en aard van het recht. Indien de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging niet als levering van goederen worden aangemerkt, zullen deze handelingen – mits tegen vergoeding – als dienst worden beschouwd en onder omstandigheden als de verhuur van onroerende zaken. Deze verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld, tenzij partijen bevoegdlijk kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Partijen zullen niet kunnen kiezen voor de heffing van omzetbelasting bij de verhuur van onroerende zaken, indien de onroerende zaak niet zal worden aangewend voor doeleinden die recht geven om de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen. In het wettelijk stelsel beoogt de wetgever om de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging die niet als levering van goederen kwalificeren, aan te merken als verhuur van onroerende zaken, als de omvang van de vergoeding te laag is om aan de wettelijke voorwaarde te voldoen. Indien alsdan partijen niet kunnen kiezen voor de heffing van omzetbelasting (voor verhuur van onroerende zaken), zal de ondernemer die de betreffende prestatie verricht worden beperkt in zijn recht op aftrek van voorbelasting. De

overdracht van (een aandeel) de onroerende zaak zelf tegen een ‘te lage vergoeding’ zal wel als levering van goederen worden aangemerkt, die zal leiden tot heffing van omzetbelasting, voor zover de overdracht niet deelt in een vrijstelling. Hiermee zal de overdracht van rechtswege belast zijn, waarmee ook de presterende ondernemer zijn recht op aftrek behoudt. Met de gelijkschakeling van beperkt zakelijke rechten met onroerende zaken wordt getracht om gelijke gevallen op gelijke wijze te behandelen. Om tot een verdergaande gelijkschakeling te komen van het beperkt zakelijk recht met de onroerende zaak waaraan deze is onderworpen, zou het beperkt zakelijk recht zonder meer als lichamelijke zaak aangemerkt dienen te worden, dan wel zal tenminste het beperkt zakelijk recht, dat de status van lichamelijke zaak heeft verkregen, deze niet (zonder meer) bij elke opvolgende (rechts)handeling mogelijk kunnen verliezen. Hiermee zal ook de opzegging, dan wel afstand van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen worden aangemerkt en wordt voorkomen dat deze (rechts)handeling gekunsteld als verhuurdienst wordt aangemerkt en aldus mogelijk deelt in de wettelijke vrijstelling. Zo zal unierechtelijk van verhuur van onroerende zaken bij de opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht al geen sprake kunnen zijn. Wanneer het beperkt zakelijk recht de status van lichamelijke zaak heeft verkregen en deze status ten gevolge van een wetswijziging zou behouden, zou het recht deze status slechts kunnen verliezen bij de afstand en opzegging daarvan en ook in die gevallen, waarin het recht zodanig wordt gewijzigd dat de wijziging in economische zin overeenkomt met de afstand van het recht. De wijziging zal alsdan kwalificeren als de levering van goederen. De vergoeding wordt gevormd door de waarde van het recht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid). Het beperkt zakelijk recht dat (nog) niet als lichamelijke zaak is aangemerkt kan, onder voorwaarden, door de wijziging als lichamelijke zaak worden aangemerkt. Alle overige wijzigingen zullen vervolgens als dienst aangemerkt worden, onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. Een en ander zal ertoe leiden dat de hoofdgerechtigdheid en het beperkt zakelijk recht beiden als afzonderlijke lichamelijke zaken worden aangemerkt en als zodanig in de heffing worden betrokken. Hiermee kan een vereenvoudiging worden bereikt van de aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting en het doet meer recht aan de uitgangspunten van de Richtlijn.

Hoewel de Richtlijn de mogelijkheid biedt om beperkt zakelijke rechten als lichamelijke zaken aan te merken, zou de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht onder omstandigheden ook aangemerkt kunnen worden als de levering van een aandeel in de onroerende zaak zelf, hetgeen per definitie als lichamelijke zaak kwalificeert.²⁸² Deze conclusie baseer ik op het zogenoemde Centralan arrest. Een en ander zou ertoe kunnen leiden dat onze nationale wetgeving zodanig wordt aangepast, dat het beperkt zakelijk recht per definitie als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt,

²⁸² Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht kan worden aan de wijziging van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting zodat deze luidt als volgt:

Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, voor zover dit recht een belang bij de onroerende zaak vertegenwoordigt.

zonder dat er voorwaarden worden gesteld aan de omvang van de vergoeding²⁸³, dan wel de omvang en duur van het recht. Hiermee wordt de heffing aanzienlijk vereenvoudigd. Er zal ook meer recht worden gedaan aan het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting. Het verbruik van de onroerende zaak komt toe aan de beperkt zakelijk gerechtigde in de periode waarin zijn recht voortduurt. Indien het beperkt zakelijk recht als aandeel van de onroerende zaak wordt aangemerkt, zullen de vestiging, overdracht, opzegging en afstand als levering van goederen worden aangemerkt, mits deze door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Bij de wijziging van het recht zal van een levering alleen gesproken kunnen worden, indien ten gevolge van de wijziging het recht (nagenoeg) ophoudt te bestaan, dan wel juist (opnieuw) wordt gevestigd. Andere wijzigingen als zodanig verricht, zullen als dienst worden aangemerkt. Ook hier zal gelden dat een en ander de heffing zal vereenvoudigen en meer aansluit bij de uitgangspunten van de Richtlijn.

De hiervoor genoemde Centralan zaak heeft algemene gelding en zal dan ook eveneens van invloed kunnen zijn op de aftrek van voorbelasting bij de overdracht van een onroerende zaak onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Alsdan zullen de overdracht van de onroerende zaak en de vestiging van het beperkt zakelijk recht als twee handelingen aangemerkt dienen te worden, elk met een eigen waarde. De aftrek van de ondernemer die de onroerende zaak overdraagt onder voorbehoud van het beperkt zakelijk recht, zal de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen in de verhouding van de beide waarden. Indien deze ondernemer de onroerende zaak voor onbelaste prestaties zal aanwenden, zal hij niet gerechtigd zijn om de omzetbelasting, die is gerelateerd aan de waarde van het voorbehouden recht, in aftrek te brengen. De ondernemer aan wie de eigendom (onder voorbehoud van het beperkt zakelijk recht) is geleverd, zal geen aftrek genieten van de omzetbelasting die de voormalig eigenaar (na de overdracht aan de beperkt zakelijk gerechtigde) hem in aftrek heeft gebracht. Hij wendt de zaak immers aan voor onbelaste prestaties, zijnde de onbelaste, fictieve verhuur aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Mocht de beperkt zakelijk gerechtigde (tevens voormalig eigenaar) wel gerechtigd zijn tot aftrek van voorbelasting, omdat hij de onroerende zaak aanwendt voor belaste doeleinden, dan zouden partijen door middel van een keuze gerechtigd zijn alle in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen.

Indien de huidige regeling zodanig wordt aangepast, dat het beperkt zakelijk recht onder voorwaarden als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt, dan zal de in de wet gestelde voorwaarde aan de omvang van de vergoeding geschrapt kunnen worden. Deze vergoeding zal dan nog alleen dienst doen bij de bepaling van de grondslag van heffing. De vergoeding omvat al hetgeen bij wijze van tegenprestatie wordt verkregen van de afnemer. Hieronder wordt begrepen een eventuele, eenmalige vergoeding voor het recht als ook de waarde van de schuldplichtigheid.

De waarde van de schuldplichtigheid wordt forfaitair vastgesteld. Deze forfaitaire waarde beoogt de economische waarde te benaderen. Indien de forfaitair berekende waarde niet overeenkomt met de omvang van de

²⁸³ Vooropgesteld dat er een vergoeding is.

vergoeding, zoals deze unierechtelijk zou worden bepaald, is deze berekening (behoudens machtiging) in strijd met de Richtlijn. Het zou dan ook aan te bevelen zijn om het forfait met enige regelmaat aan te passen aan de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Hiermee zal worden voorkomen dat de rekenrente waarop het forfait is gebaseerd, gaat afwijken van de maatschappelijke werkelijkheid, zoals door de wetgever is beoogd en zo mogelijk door de Richtlijn kan worden geaccepteerd.

De forfaitaire berekening van de schuldplichtigheid beoogt echter om tot een eenvoudige wijze van vaststelling van de waarde van het beperkt zakelijk recht te komen, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd. Ik heb aangegeven dat van een eenvoudige vaststelling van de waarde van de schuldplichtigheid en daarmee van de waarde van het recht (waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd) in de huidige regelgeving bij een beperkt zakelijk recht voor bepaalde tijd geen sprake is. Bovendien zou de forfaitaire waarde (min of meer) dienen overeen te komen met de waarde in het maatschappelijk verkeer van die rechten. Ook hiervan heb ik aangegeven dat dit slechts ten dele lukt en afhankelijk is van de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt.

Een forfaitaire berekening van de vergoeding die niet aansluit op de waarde in het economisch verkeer, sluit niet aan op het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting die het verbruik beoogt te belasten. Ik heb er dan ook voor gepleit om de vergoeding te stellen op de (getaxeerde) waarde in het economisch verkeer van die rechten, een waarde die in zakelijke verhoudingen gelijk zal zijn aan de omvang van de vergoeding.²⁸⁴ Deze waarde zou door marktdeskundigen vastgesteld kunnen worden. De daadwerkelijk opgeofferde vergoeding zal bestaan uit een periodieke schuldplichtigheid en een eventuele, eenmalige vergoeding. De Richtlijn biedt voldoende houvast om tot een dergelijke bepaling van de vergoeding te komen. Een en ander zal ertoe leiden dat de heffing meer aansluit bij het rechtskarakter van de omzetbelasting.

Door het bedingen van een schuldplichtigheid die bovenmatig is ten opzichte van de rechten en bevoegdheden, die aan het beperkt zakelijk recht ontleend kunnen worden, zal het beperkt zakelijk recht ook in het huidige stelsel een negatieve waarde toekomen. Deze negatieve waarde zal zich bij de overdracht van het recht vertalen in een vergoeding die de overdragende beperkt zakelijk gerechtigde voldoet aan zijn rechtsopvolger. Deze prestatie die aan de vergoeding ten grondslag ligt, zal niet als levering van goederen, noch als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kunnen worden en zou dan ook in beginsel als reguliere dienst belast moeten worden. Dit zou leiden tot een heffing van omzetbelasting die niet in alle gevallen wenselijk is, met name in die gevallen waarin de afnemer van de dienst nog tot aftrek is gerechtigd. De vergoeding die aan de verkrijger wordt voldaan, hangt echter zodanig samen met de overdracht van het recht zelf, dat het van belang is om vast te stellen

²⁸⁴ Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht zou kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid zal gaan luiden:

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn, teneinde te bepalen of de belastingplichtige aan de als modaal beschouwde consument meerdere, van elkaar te onderscheiden hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie verleent. Er zal met name sprake zijn van één prestatie, indien een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Dit geldt ook, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht ten behoeve van de als modaal beschouwde consument, zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen. Dat in feite sprake zal zijn van handelingen van een tweetal belastingplichtigen, doet naar mijn mening niet ter zake. Een en ander zal ertoe moeten leiden, dat de betaling van een vergoeding door de gerechtigde van een beperkt zakelijk recht aan zijn rechtsopvolger niet kwalificeert als een afzonderlijke prestatie, die afzonderlijk in de heffing van omzetbelasting wordt betrokken.

Indien het beperkt zakelijk recht als lichamelijk zaak wordt aangemerkt, zal overigens ook voldaan moeten worden aan de (unierechtelijke) voorwaarden om de handeling met betrekking tot een beperkt zakelijk recht aan te kunnen merken als de levering van goederen. Zo zal een handeling ter zake van een beperkt zakelijk recht dat niet overdraagbaar is, niet kunnen worden aangemerkt als de levering van goederen. Gezien de geobjectiveerde, subjectieve benadering, zal vanuit het gezichtspunt van de afnemer niet gesproken kunnen worden van de overgang of overdracht van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. Een en ander zou ertoe leiden, dat de macht om als eigenaar over het goed te beschikken blijft toekomen aan de eigenaar. Deze behoudt een zodanig belang in de onroerende zaak dat de vestiging niet als levering van goederen kan worden aangemerkt.

In de huidige opzet van de wet zal de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht niet als levering van goederen worden aangemerkt en zal daarmee dan ook kwalificeren als dienst. Slechts (bestaande) beperkt zakelijke rechten die civielrechtelijk zijn gevestigd, zouden thans in economische zin geleverd kunnen worden. Alsdan zal wel de macht om als eigenaar over de zaak te beschikken dienen over te gaan. Deze economische vestiging die als dienst kwalificeert, zal als verhuur worden aangemerkt, indien wordt voldaan aan de unierechtelijke voorwaarden. De verhuur van onroerende zaken is behoudens enige uitzonderingen vrijgesteld. Wel hebben partijen de mogelijkheid om te kiezen voor belaste verhuur, indien wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden, waaronder de voorwaarde dat de onroerende zaak aangewend zal moeten worden voor doeleinden die de huurder (in casu de toekomstig beperkt zakelijk gerechtigde) het recht geven om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting (nagenoeg) geheel in aftrek te brengen. De gevolgen van het feit dat de economische vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt, zijn niet altijd wenselijk. Deze onwenselijke gevolgen zal ik bespreken in hoofdstuk 5. Het hiervoor geschetste uitgangspunt van de wet past echter niet in het systeem van de Richtlijn. De economische en de civielrechtelijke vestiging dienen als twee onderscheiden en zelfstandige handelingen beoordeeld te worden ofwel als één

samengestelde handeling die uit verschillende elementen bestaat. De verschillende, formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling, wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dit is met name het geval wanneer twee of meer elementen of handelingen, die de belastingplichtige levert aan of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Partijen hebben de (economische) vestiging beoogd en wensen het verbruik van de onroerende zaak over te laten gaan op de beperkt zakelijk gerechtigde ten tijde van de economische vestiging. De rechtshandeling die verricht zal moeten worden om het recht civielrechtelijk te vestigen, komt in deze geen waarde toe, vooropgesteld dat het recht wel civielrechtelijk wordt gevestigd. Indien het beperkt zakelijk recht niet wordt gevestigd, zal de economische vestiging als dienst worden aangemerkt. In de huidige opzet van de wet zal deze dienst worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. Bij het uitblijven van de civielrechtelijke vestiging zullen de eventueel geheven omzetbelasting en de genoten aftrek gecorrigeerd dienen te worden. De betalingen die door de verkrijger reeds zijn verricht, zullen (gedeeltelijk) worden aangemerkt als vooruitbetaling op de prestatie die niet zal hebben plaatsgehad. Mogelijk zal een gedeelte van de vergoeding in stand blijven, voor zover deze ziet op het gebruik tot het moment waarop de overeenkomst wordt ontbonden. Overigens heb ik opgemerkt dat, indien het beperkt zakelijk recht in navolging van het Centralan arrest kan worden aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak zelf, de economische vestiging van het recht wel degelijk als levering van een goed kan worden aangemerkt.

Nu de nationale wetgeving aangeeft onder welke voorwaarde de handeling met een beperkt zakelijk recht kan worden aangemerkt als levering van goederen en niet aangeeft welke rechten worden aangemerkt als lichamelijke zaken, zal de constatering van de lichamelijkeheid van het beperkt zakelijk recht uitsluitend beperkt zijn tot het moment van de handeling. Een en ander brengt met zich mee dat door verloop van tijd het recht niet langer zal kunnen voldoen aan de voorwaarde om als lichamelijke zaak aangemerkt te worden. Zo zal ook bij de opzegging van het recht gezien moeten worden in hoeverre er sprake is van een levering van goederen dan wel van een dienst. In het merendeel van de gevallen zal de opzegging niet aangemerkt kunnen worden als de levering van goederen. Er zal dan ook sprake zijn van een dienst. Deze dienst zal niet als verhuur kunnen worden aangemerkt. De dienst voldoet immers niet aan de unierechtelijke voorwaarden die aan verhuur van onroerende zaken worden gesteld. Een en ander brengt met zich mee dat de opzegging door de gerechtigde, die niet als levering van goederen wordt aangemerkt, als dienst belast zal zijn. Dit is onwenselijk en zou anders kunnen zijn, indien het beperkt zakelijk recht de kwalificatie lichamelijke zaak eenmaal heeft verkregen en vervolgens heeft behouden, dan wel indien deze zou worden aangemerkt als een aandeel in de onroerende zaak zelf. Alsdan zou de opzegging als levering de status van de onroerende zaak volgen en kunnen delen in de vrijstelling. Hiervoor is een aanpassing van de wet noodzakelijk waarbij het beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, dan wel het beperkt zakelijk recht aangemerkt zal worden als aandeel in de onroerende zaak zelf. Net als de opzegging zou ook

de wijziging van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Dat de wijziging aangemerkt zal kunnen worden als de levering van goederen, is een theoretische discussie nu de vergoeding zelden zal voldoen aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Uitzondering hierop zou het geval zijn waarin een beperkt zakelijk recht, dat nagenoeg ten einde is, gewijzigd wordt, waardoor een nieuw recht ontstaat dat qua omvang min of meer overeenkomt met dat van de onroerende zaak waarop het betrekking heeft. Uiteraard geldt hetzelfde voor het spiegelbeeld als zijnde een volwaardig recht, dat qua omvang de volle eigendom van de onroerende zaak benadert en dat door de wijziging min of meer ophoudt te bestaan.

De in de wet opgenomen fictie dat iedere, andere vorm (dan als levering van goederen) waarbij onroerende zaken voor gebruik ter beschikking worden gesteld als verhuur worden aangemerkt, zal niet integraal stand kunnen houden. Verhuur van onroerende zaken is een unierechtelijk begrip. Niet elke (rechts)handeling die op grond van het nationaal recht als verhuur wordt aangemerkt, zal voldoen aan de unierechtelijke voorwaarden. De wet zou dan ook aangepast dienen te worden in die zin dat de terbeschikkingstelling als verhuur zal worden aangemerkt, indien deze kenmerken in zich heeft die tot de conclusie leiden dat ook unierechtelijk van verhuur van onroerende zaken sprake is. Wanneer de terbeschikkingstelling wel als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt, zal de opvolgende overdracht van het beperkt zakelijk recht (voor zover deze niet als levering van goederen wordt aangemerkt) door de beperkt zakelijk gerechtigde aan zijn opvolger nimmer zelfstandig als verhuur worden aangemerkt. Deze overdracht zelf zal immers niet als verhuur kunnen worden aangemerkt, nu de overdragende beperkt zakelijk gerechtigde niet kan voldoen aan de voorwaarden die unierechtelijk worden gesteld. Het HvJ heeft immers het begrip verhuur van onroerende goederen omschreven als het door de eigenaar van een onroerend goed onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleende recht, dit onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten. De overdragende beperkt zakelijk gerechtigde bewerkstelligt weliswaar dat zijn rechtsopvolger het genot verkrijgt, maar de voortdurende prestatie wordt verleend door de eigenaar en niet zijn rechtsvoorganger. De overdracht van het beperkt zakelijk recht zal dan veeleer aangemerkt moeten worden als de overname van een huurovereenkomst. Deze prestatie (voor zover onder bezwarende titel verricht) zal niet delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken. De prestatie zal dan ook belast zijn met omzetbelasting voor zover deze niet wordt aangemerkt als de levering van goederen, in welk geval de prestatie zal delen in de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken.

De wijze waarop thans de verhuuranalogie is ingericht, doet geen recht aan de voorwaarden die unierechtelijk worden gesteld aan het begrip verhuur van onroerende zaken. Hierbij speelt overigens dat het probleem zich in mindere mate zal openbaren, wanneer het beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak aangemerkt zal blijven, nadat het deze status zal hebben verkregen. Indien het beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak wordt aangemerkt (meer specifiek als aandeel in de onroerende zaak), zal de rechtshandeling niet meer als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kunnen worden.

De kenmerken van de verschillende beperkt zakelijke rechten brengen met zich mee dat de vestiging van het beperkt zakelijk recht niet zonder meer als verhuur kan worden aangemerkt. Voor wat betreft de vestiging van een recht van erfpacht zal dit wel zo zijn. Bij de vestiging van een erfdienstbaarheid heb ik echter aangegeven dat dit in veel gevallen niet voor de hand zal liggen. Dit nog afgezien van het feit dat de vestiging van de erfdienstbaarheid tegen een periodieke vergoeding als levering van goederen wordt aangemerkt, omdat de waarde van de schuldplichtigheid bij voortdurende rechten wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Bij een opstalrecht zal het afhankelijk zijn van de feitelijke omstandigheden, maar in veel gevallen zal wel aan de voorwaarden worden voldaan. Ik zou menen dat specifiek voor het opstalrecht aangegeven dient te worden, dat onder omstandigheden de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht wordt gevestigd, niet (en wel de waarde van het recht) van belang is voor de beoordeling of de vestiging en overdracht kunnen worden aangemerkt als de levering van goederen. De waarde van het recht zou dan uitsluitend kunnen volstaan als ondergrens. Ook zou in bepaalde gevallen voor wat betreft de vrijstelling, die geldt voor de levering van onroerende goederen, meer aansluiting gezocht moeten worden bij de status van de opstallen, die in gevolge het opstalrecht aan de opstalhouder toekomen en in mindere mate bij de status van de onroerende zaak die met het opstalrecht is belast.

HOOFDSTUK 4 OVERDRACHTSBELASTING

4.1. Inleiding

In Nederland wordt op grond van de Wet belastingen van rechtsverkeer overdrachtsbelasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen.²⁸⁵ De heffing van overdrachtsbelasting kwalificeert als verkeersbelasting. Hoewel een soortgelijke heffing ook in andere landen van de Europese Unie voorkomt, betreft de heffing van overdrachtsbelasting een uitsluitend nationale aangelegenheid, die niet is gebaseerd op Europese regelgeving. Voor de heffing wordt aansloten bij het civiele recht. Hierbij staan de begrippen verkrijging, onroerende zaken en rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, centraal. Dit laat echter onverlet dat ook de verkrijging van de economische eigendom wordt belast.

Om tot een evenwichtige heffing van overdrachtsbelasting te komen, zijn de begrippen nader ingevuld en worden bepaalde verkrijgingen voor de heffing van overdrachtsbelasting uitgesloten, dan wel vrijgesteld.²⁸⁶ Om dezelfde reden worden bepaalde (rechts)handelingen respectievelijk gebeurtenissen voor de heffing van overdrachtsbelasting bij fictie als verkrijging aangemerkt.

Ook het begrip onroerende zaken wordt nader ingevuld. Zo worden onder voorwaarden aandelen in rechtspersonen, die zich toeleggen op het beleggen in vastgoed, alsmede in lidmaatschappen van verenigingen of coöperaties die (nagenoeg) uitsluitend recht geven op het gebruik van een onroerende zaak, als (fictieve) onroerende zaken aangemerkt, teneinde de verkrijging hiervan in de heffing te betrekken²⁸⁷ en worden de rechten van grondrente, pand en hypotheek juist uitgezonderd.²⁸⁸

Beperkt zakelijke rechten worden als rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen in de heffing van overdrachtsbelasting betrokken. Bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht zal een gedeelte van de (eigenaars)bevoegdheden toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde.²⁸⁹ De heffing van overdrachtsbelasting richt zich niet alleen op de verkrijging van de eigendom van onroerende zaken, maar ook op de verkrijging van rechten die (een gedeelte) van de eigenaarsbevoegdheden omvatten. Hierbij geldt dat de mate waarin wordt deelgenomen in de waarde van de onroerende zaak bepalend is voor de grondslag van heffing. De mate waarin wordt deelgenomen in deze waarde wordt bepaald door de omvang van het beperkt zakelijk recht of de beperkt zakelijke rechten. De omvang van een beperkt

²⁸⁵ Artikel 2 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁸⁶ Artikel 3 alsmede artikel 15 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁸⁷ Artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁸⁸ Artikel 5 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁸⁹ Zonder dat ik hier nader in ga op de discussie ter zake van het afsplitsingsmodel versus het afspiegelings- of bezwaringsmodel, zie hiervoor hoofdstuk 2.

zakelijk recht wordt bepaald door de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht is gevestigd. De grondslag voor de heffing wordt gevormd door de waarde van hetgeen wordt verkregen, waarbij de waarde van de onroerende zaak als bovengrens geldt en de ondergrens wordt bepaald door de tegenprestatie.²⁹⁰

Indien bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht nagenoeg alle rechten en bevoegdheden ter zake van een onroerende zaak overgaan, zal ook nagenoeg het gehele belang bij de onroerende zaak overgaan op de beperkt zakelijk gerechtigde. Alsdan ligt het voor de hand om het beperkt zakelijk recht op gelijke wijze in de heffing te betrekken als de onroerende zaak zelf. Voor de heffing van overdrachtsbelasting is er echter voor gekozen om de verkrijging van beperkt zakelijke rechten onder de reikwijdte van de heffing te brengen, ongeacht de omvang van dat recht en derhalve ongeacht de mate waarin een belang in de onroerende zaak wordt verkregen. Een en ander past in het hiervoor aangehaalde civielrechtelijk uitgangspunt dat aan een beperkt zakelijk recht een gedeelte van de eigenaarsrechten en bevoegdheden toekomen. Beperkt zakelijke rechten zullen dan ook op gelijke wijze in de heffing worden betrokken als de onroerende zaak waaraan deze zijn onderworpen.

In dit hoofdstuk bespreek ik de heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de vestiging, overdracht, wijziging en afstand, ofwel de verkrijging van beperkt zakelijke rechten. Hierbij zal ik nagaan in hoeverre de wetgever erin is geslaagd om beperkt zakelijke rechten op gelijke wijze in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken als de onroerende zaken waaraan deze zijn onderworpen. Een en ander zal bezien worden met inachtneming van de civielrechtelijke verschillen tussen enerzijds de beperkt zakelijke rechten en anderzijds de volle eigendom van de onroerende zaak alsmede de verschillen tussen de diverse beperkt zakelijke rechten onderling.

4.2. Verrijking van beperkt zakelijke rechten

De verkrijging van beperkt zakelijke rechten geschiedt in het merendeel van de gevallen door de vestiging²⁹¹, de overdracht²⁹² en (in mindere mate) de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud²⁹³ van een beperkt zakelijk recht. De vestiging en de overdracht van het beperkt zakelijk recht geschieden door een daartoe bestemde, tussen partijen opgemaakte, notariële akte die bij afschrift wordt ingeschreven in de daartoe bestemde openbare registers. Deze verkrijging is het aangrijpingspunt voor de heffing van overdrachtsbelasting. Het moment van heffing is namelijk het moment waarop de bedoelde akte van vestiging dan wel overdracht wordt opgemaakt en niet op het latere moment waarop deze bij afschrift wordt ingeschreven in de openbare registers.²⁹⁴ Dit laatstbedoelde moment zal civielrechtelijk

²⁹⁰ Artikel 9 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁹¹ Artikel 3:81 Burgerlijk Wetboek.

²⁹² Artikel 3:98 j° 3:89 Burgerlijk Wetboek.

²⁹³ Artikel 3:81 Burgerlijk Wetboek.

²⁹⁴ Artikel 8 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

worden aangemerkt als het moment waarop de verkrijging plaatsheeft.²⁹⁵ Als dit moment zou worden aangehouden als het moment waarop de verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting plaatsheeft, zouden partijen op eenvoudige wijze de heffing van overdrachtsbelasting kunnen uitstellen door de inschrijving van het afschrift van de notariële akte uit te stellen. In het maatschappelijk verkeer zal het moment waarop de notariële akte wordt verleden, worden beschouwd als het moment waarop de eigendomsoverdracht plaatsheeft. Alsdan zal de onroerende zaak aan de verkrijger ter beschikking worden gesteld en zal (veelal) ook het risico van de onroerende zaak overgaan. Dit (eerdere) aangrijpingspunt voor de heffing van overdrachtsbelasting valt samen met dat van de economische eigendom, die eveneens aan heffing onderhevig is. Onder economische eigendom wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt. Het belang omvat ten minste enig risico van waardeverandering dat toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. Onder de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, wordt mede verstaan de verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen dat een belang, als hiervoor bedoeld, vertegenwoordigt bij een bestanddeel van een onroerende zaak, dat zelfstandig aan een recht kan worden onderworpen, dan wel bij een recht waaraan een onroerende zaak kan worden onderworpen.²⁹⁶ Deze laatste zinsnede werd toegevoegd om ook de economische vestiging van een beperkt zakelijk recht onder de heffing van overdrachtsbelasting te brengen. Bij de totstandkoming van deze wetwijziging merkte de Minister van Financiën²⁹⁷ op:

Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat een ruime definitie ter zake van de economische eigendomsverkrijging van beperkte rechten werd beoogd. Onder economische eigendomsverkrijging dient aldus eveneens te worden verstaan de situatie dat partijen de vestiging van een beperkt recht overeenkomen en aldus handelen, zonder dat deze vestiging juridisch is of wordt geformaliseerd. Het oordeel van de Hoge Raad is dus niet conform de bedoeling van de wet. Met name in situaties van gelieerde partijen – zoals ook het geval was in de casus waarover de Hoge Raad heeft beslist – zou overdrachtsbelasting kunnen worden ontgaan.

Een en ander brengt met zich mee dat overdrachtsbelasting zal worden geheven in die gevallen waarin partijen beogen een beperkt zakelijk recht te vestigen en daar reeds bij voorbaat feitelijk uitvoering aan hebben gegeven, maar nog niet zijn overgegaan tot de civielrechtelijke vestiging van het recht. Bij de economische vestiging van een beperkt zakelijk recht zal de verkrijger de onroerende zaak ter beschikking worden gesteld op gelijke wijze als hij huurder zou zijn geweest. Het belangrijkste verschil met de positie van de huurder bestaat erin dat de verkrijger van het (toekomstig) beperkt zakelijk recht (aanvullend) gerechtigd is tot het recht op uitgifte. Zowel de verkrijging van het gebruik van de onroerende zaak (als de huurder) als ook uitsluitend de

²⁹⁵ Artikel 3:81 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

²⁹⁶ Artikel 2 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

²⁹⁷ MvT, Kamerstukken II 2009-2010, nr 32 401, nr 3, waarbij wordt verwezen naar de uitspraak HR 11 december 2009, zaak 08/05312, ECLI:NL:HR:2009:BK1045 (V-N 2009/64.18).

verkrijging van het recht op uitgifte zal elk individueel niet aangemerkt worden als de verkrijging van de economische eigendom. De verkrijging van de beide rechten zal rechtvaardigen dat er sprake is van de verkrijging van de economische eigendom, nu het belang bij de onroerende zaak in belangrijke mate overgaat op de verkrijger.

Voor wat betreft de grondslag van heffing bij de verkrijging van de onroerende zaak waarvan de economische eigendom toekomt aan een ander, merk ik op dat de grondslag van heffing op grond van de wet niet wordt verminderd met de waarde van de economische eigendom. Dit geldt zowel bij de verkrijging van het beperkt zakelijk recht alsook bij de verkrijging van de onroerende zaak zelf. Het belang dat de economisch gerechtigde heeft op de onroerende zaak wordt buiten beschouwing gelaten. Wanneer een beperkt zakelijk recht in economische zin is gevestigd op een onroerende zaak, geldt hetzelfde. De overeengekomen schuldplichtigheid strekt dan ook niet in mindering op de grondslag bij de verkrijging van de onroerende zaak, die belast is met het economisch gevestigd, beperkt zakelijk recht, zoals dit wel zou geschieden wanneer het recht juridisch was gevestigd.²⁹⁸ In het maatschappelijk verkeer is het lastig uit te leggen dat de economische eigendom, die aan een ander toekomt, niet in mindering strekt op de grondslag van heffing bij de verkrijging van de juridische eigendom, terwijl de verkrijging van de economische eigendom van de onroerende zaak, dan wel het beperkt zakelijk recht, wel belast is. Binnen een rechtsverkeersbelasting, die de verkrijging van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen belast, past een heffing over de waarde van hetgeen wordt verkregen. Hierbij zal dan ook rekening gehouden moeten worden met de waarde van de belangen ter zake van dezelfde zaak die niet worden verkregen. Ik zou er dan ook voor pleiten om de waarde van de economische eigendom, onder voorwaarden, in mindering te doen laten strekken op de grondslag van heffing bij de verkrijging van de juridische eigendom van de zaak. Als voorwaarde zou gesteld kunnen worden dat de economische eigendomsverkrijging in een notariële akte is vastgelegd.

Bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht zal een gedeelte van de rechten en bevoegdheden, die toekomen aan de eigenaar van de onroerende zaak, gaan toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. De voorwaarden en bepalingen waaronder het beperkt zakelijk recht is gevestigd, bepalen de mate waarin de aan de eigenaar toekomende rechten en bevoegdheden overgaan en hiermee dus ook de omvang van het beperkt zakelijk recht. Deze omvang is mede bepalend voor de waarde van het beperkt zakelijk recht en dus ook voor de maatstaf van heffing.

4.3. Waardering van beperkt zakelijke rechten

Bij de heffing van overdrachtsbelasting bepaalt de waarde van hetgeen wordt verkregen de grondslag van heffing, die tenminste gelijk is aan de tegenprestatie. Bij de verkrijging van een beperkt zakelijk recht zullen partijen bij de bepaling van de koopsom of eenmalige vergoeding rekening houden met

²⁹⁸ Artikel 11 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

de aan de hoofdgerechtigde verschuldigde canon of retributie²⁹⁹. Bij het tot stand komen van de regeling in 1971 schreef de wetgever in de Memorie van Toelichting³⁰⁰ aangaande de schuldplichtigheid het volgende:

In het ontwerp is op dit terrein zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de maatschappelijke werkelijkheid. In de omzetbelasting is op dit terrein een zelfde benadering gevolgd. Voor zover bij een zakelijk recht sprake is van schuldplichtigheden, worden deze voor de heffing van de overdrachtsbelasting behandeld als persoonlijke schuldvorderingen. Dit uitgangspunt heeft ertoe geleid, dat in het ontwerp het zakelijke recht van grondrente en de periodieke schuldplichtigheid bij de rechten van erfpacht, opstal en beklemming (de erfpachtscanon enz.) worden behandeld als persoonlijke schuldvorderingen (periodieke uitkeringen).

De wetgever heeft dan ook gemeend dat, in deze maatschappelijke werkelijkheid, de maatstaf van heffing vastgesteld dient te worden op een wijze waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd. Om dit te bewerkstelligen bepaalt de wet dat de grondslag van heffing wordt gevormd door de waarde van het recht, te vermeerderen met de waarde van de gekapitaliseerde schuldplichtigheid.³⁰¹ De waarde van de schuldplichtigheid wordt forfaitair vastgesteld.³⁰² Deze forfaitair vastgestelde waarde beoogt de waarde in het economisch verkeer van de schuldplichtigheid te benaderen.

De waarde van het recht wordt in het economisch verkeer vastgesteld. Deze waarde komt tot uitdrukking in de tussen partijen overeen te komen eenmalige vergoeding dan wel koopsom. De tussen partijen overeen te komen koopsom zal in een directe verhouding staan met de hoogte van de schuldplichtigheid. Immers, de rechten die toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde, rechtvaardigen een bepaalde periodieke vergoeding. Deze periodieke vergoeding zal op zijn beurt weer in verhouding staan tot de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. In het geval de overeengekomen periodieke vergoeding lager is dan de vergoeding, die als marktconform kan worden beschouwd voor de rechten die zijn verbonden aan het beperkt zakelijke recht, zal aan het recht een bepaalde waarde toekomen. Een opvolgend beperkt zakelijk gerechtigde zal bereid zijn om een vergoeding te betalen voor het recht, in de wetenschap dat de periodieke vergoeding lager is dan hij op basis van marktconforme uitgangspunten periodiek zou moeten voldoen. Het verschil tussen de marktconforme schuldplichtigheid en de overeengekomen schuldplichtigheid zal in veel gevallen ontstaan door een waardevermeerdering van de onroerende zaak zonder gelijktijdige aanpassing van de schuldplichtigheid. In veel gevallen kan de schuldplichtigheid pas na verloop van een bepaalde periode worden aangepast. Ook in het geval er sprake is van een geïndexeerde schuldplichtigheid, kan de indexatie achterlopen bij de daadwerkelijke waardeontwikkeling van de onroerende zaak. In zakelijke verhoudingen zal de tegenprestatie gelijk zijn aan de waarde van het recht. De grondslag van

²⁹⁹ Voor wat betreft de waardering van het recht van erfpacht en de hoofdgerechtigdheid zie het artikel “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd” van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977)

³⁰⁰ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, nr. 10560, nr 3. p 18.

³⁰¹ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁰² Zie verder paragraaf 4.4.

heffing wordt daarom veelal vastgesteld op de som van de tegenprestatie en de waarde van de schuldplichtigheid. Hierbij geldt dat de grondslag van heffing niet hoger zal worden vastgesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.³⁰³

Ter illustratie het volgende voorbeeld.

Een eigenaar geeft een perceel grond met een grondwaarde van EUR 459.000 in voortdurende erfpacht uit aan de (toekomstig) erfpachter, waarbij deze verplicht zal zijn om een jaarlijkse canon te voldoen van EUR 27.000. Wanneer wij er vanuit mogen gaan dat de canon marktconform is vastgesteld, zal aan het recht geen waarde toekomen en zal de grondslag van heffing worden berekend over de waarde van de schuldplichtigheid, zijnde EUR 459.000 (17 maal de jaarlijkse canon van EUR 27.000³⁰⁴). Na verloop van enige jaren verkoopt en levert de erfpachter het hem toekomende recht van erfpacht aan zijn rechtsopvolger. De waarde van volle eigendom van de grond is inmiddels gestegen naar EUR 500.000. De schuldplichtigheid is in de afgelopen jaren niet aangepast aan de waardeontwikkeling van de onroerende zaak, waarmee ook aan het beperkt zakelijk recht een (hogere) waarde toekomt. Stel dat de overeengekomen vergoeding EUR 41.000 bedraagt. Alsdan zal de grondslag van heffing worden berekend als de som van de eenmalige vergoeding van EUR 41.000 en de waarde van de schuldplichtigheid ad EUR 459.000 (17 maal de jaarlijkse canon van EUR 27.000³⁰⁵), zijnde EUR 500.000.

Indien de tussen partijen overeen te komen vergoeding niet EUR 41.000 maar bijvoorbeeld EUR 100.000 zou bedragen, zou de grondslag van heffing worden berekend als de som van de eenmalige vergoeding van EUR 100.000 en de waarde van de schuldplichtigheid ad EUR 459.000 (17 maal de jaarlijkse canon van EUR 27.000³⁰⁶) zijnde EUR 559.000. Echter nu de grondslag van heffing niet hoger wordt vastgesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, wordt de grondslag van heffing beperkt tot EUR 500.000³⁰⁷.

Indien de overeengekomen periodieke vergoeding hoger is dan de vergoeding, die als marktconform kan worden beschouwd voor de rechten die zijn verbonden aan het beperkt zakelijke recht, zal aan het recht een negatieve waarde toekomen. Deze negatieve waarde zou eventueel tussen partijen verrekenend kunnen worden door voldoening van een vergoeding door de beperkt zakelijk gerechtigde aan zijn opvolger. Deze negatieve waarde van het recht zal in mindering gebracht moeten worden op de waarde van de schuldplichtigheid. Indien deze negatieve waarde niet in mindering wordt gebracht op de waarde van de schuldplichtigheid, zal de grondslag van heffing te hoog worden vastgesteld. Deze grondslag zou dan zelfs hoger kunnen uitkomen dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De wet bepaalt echter dat de grondslag van heffing niet hoger wordt vastgesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht

³⁰³ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁰⁴ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³⁰⁵ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³⁰⁶ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³⁰⁷ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

betrekking heeft.³⁰⁸ De grondslag zal echter ook niet lager dan nihil worden vastgesteld.

Uitgaande van het hiervoor omschreven voorbeeld zou bij het vorenstaande gedacht kunnen worden aan de volgende situatie. Een erfpachter is gehouden om een jaarlijkse canon te voldoen van EUR 31.000 bij een grondwaarde van EUR 500.000. Met zijn rechtsopvolger is de erfpachter overeengekomen om aan zijn rechtsopvolger een vergoeding te betalen van EUR 20.000. De grondslag van heffing wordt vastgesteld op de negatieve waarde van het recht van EUR 20.000 te vermeerderen met de waarde van de schuldplichtigheid van EUR 527.000 derhalve EUR 507.000, welk bedrag zal worden verlaagd tot de waarde van de (volle eigendom van de) onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zijnde EUR 500.000.

Met de verrekening van de negatieve waarde van het recht wordt bewerkstelligd dat er overdrachtsbelasting verschuldigd is over de totale waarde van het beperkt zakelijk recht, waarbij geen rekening is gehouden met de hoogte van de schuldplichtigheid. Het effect van de schuldplichtigheid op de waarde van het beperkt zakelijk recht wordt daarmee geneutraliseerd.

Na de verkrijging kan de waarde van het recht wijzigen. Dit kan voortkomen uit het achterblijven van de aanpassing van de canon of retributie aan de waardeontwikkeling van de onroerende zaak. Door de aanpassing van de schuldplichtigheid zal de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) wijzigen. Een toename van de waarde van de schuldplichtigheid zal gelijktijdig een verlaging van de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) tot gevolg hebben. Het omgekeerde geldt op gelijke wijze. De totale waarde van het recht, waarbij met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid als persoonlijke schuldvordering geen rekening wordt gehouden, wijzigt echter niet. Vanuit de gedachte van de wetgever zal met de wijziging van (uitsluitend) de schuldplichtigheid het belang van de beperkt zakelijk gerechtigde dan ook niet toe- of afnemen. De wijziging van de schuldplichtigheid vormt dan ook geen aanleiding om tot heffing van overdrachtsbelasting over te gaan.

4.4. Waarde van de schuldplichtigheid

De waarde van de schuldplichtigheid wordt forfaitair vastgesteld. De waarde is afhankelijk van de resterende duur van het recht en de hoogte van de schuldplichtigheid³⁰⁹. In de forfaitaire berekening wordt rekening gehouden met het bestaan van rechten waarvan de duur afhankelijk is gesteld van het

³⁰⁸ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁰⁹ De hoogte van de schuldplichtigheid wordt door partijen veelal afgeleid van de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft en de rechten en bevoegdheden welke voortvloeien uit het beperkt zakelijk recht. Ook voor wat betreft de waardering van die onroerende zaak bij de bepaling van de canon verwijs ik naar het artikel van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977).

leven van de beperkt zakelijk gerechtigde. Uitsluitend in het geval de waarde van de schuldplichtigheid niet kan worden berekend op basis van de voorgeschreven forfaitaire wijze, wordt de waarde gesteld op het bedrag waarvoor de schuldplichtigheid verkocht zou kunnen worden.³¹⁰

Een forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid dient de bepaling van de grondslag van heffing te vereenvoudigen. Hierbij moet worden bedacht dat de schuldplichtigheid als periodieke uitkering ook in het economisch verkeer een waarde vertegenwoordigt. Deze waardering in het economisch verkeer van periodieke betalingen zal met name afhangen van de hoogte van het bedrag, de duur van de uitkering en, niet onbelangrijk, de solvabiliteit van de schuldenaar. De bepaling van de waarde in het economisch verkeer zal niet altijd eenvoudig zijn. Bedacht zal moeten worden dat een forfaitaire bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid past binnen het systeem van de heffing van overdrachtsbelasting, onder de voorwaarde dat deze forfaitaire waarde min of meer overeenkomt met de waarde in het economisch verkeer van die schuldplichtigheid. Hierbij merk ik op dat de verkrijger van een beperkt zakelijk recht enigszins wordt beschermd, doordat de grondslag van heffing niet hoger wordt gesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Vanuit de *nemo plus*³¹¹ gedachte ligt dit in de rede³¹². De belastingdienst zal gebaat zijn bij een eenvoudige en eenduidige waardeberekening om de grondslag van heffing te kunnen vaststellen. Dit geldt met name voor die gevallen waarin de waarde van het beperkt zakelijk recht lager is dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De wetgever heeft bij de invoering aangegeven dat met deze forfaitaire waardebepaling zoveel mogelijk aansluiting wordt gezocht bij de maatschappelijke werkelijkheid³¹³. Hierbij merk ik op dat het forfait niet of nauwelijks onderhevig is geweest aan marktontwikkelingen in de kapitaalmarkt. De rekenrente van 6% die ten grondslag ligt aan het forfait, zal er toe kunnen leiden dat bij een (veel) lagere dan wel hogere rente op de kapitaalmarkt de waarde van de schuldplichtigheid aanzienlijk afwijkt van de economische waarde van de schuldplichtigheid. Wellicht zal de wetgever het forfait met enige regelmaat dienen af te zetten tegen de ontwikkelingen in de kapitaalmarkt.

In de forfaitaire waardering van de schuldplichtigheid is met de solvabiliteit geen rekening gehouden³¹⁴. Het belang van de solvabiliteit van de beperkt zakelijk gerechtigde bij de heffing van overdrachtsbelasting is echter beperkt,

³¹⁰ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³¹¹ *Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet* - Niemand kan meer rechten overdragen dan hij heeft.

³¹² M. de Koe geeft in het artikel "Erfpacht op juiste waarde getaxeerd" (WPNR 2013, 6977) dat de som van de waarde van het recht van erfpacht en de bloot eigendom veelal niet gelijk is aan de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak.

³¹³ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, nr. 10560, nr 3. p 18.

³¹⁴ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Belastingen van rechtsverkeer, Aantekening 4 lid 3 waarin wordt verwezen naar HR 12 maart 1924, PW 11 938 waar voor de berekening van erfbelasting van dezelfde tabel gebruik wordt gemaakt.

doordat bij een niet betaling van de canon of retributie over twee achtereenvolgende jaren, de hoofdgerechtigde de mogelijkheid heeft het recht van erfpacht en het recht van opstal op te zeggen.³¹⁵ Met deze kanttekening past de forfaitaire berekening in een evenwichtige wijze van heffing, onder de voorwaarde dat de forfaitair berekende waarde van de schuldplichtigheid (min of meer) overeenkomt met de waarde van de schuldplichtigheid in het economische verkeer.

In het geval een relatief hoge schuldplichtigheid is overeengekomen, bestaat de mogelijkheid, dat door de waarde van de schuldplichtigheid, de waarde van het beperkt zakelijk recht uitstijgt boven dat van de volle eigendom. Voor die situatie wordt bepaald dat de som van de waarde van het beperkt zakelijk recht en de waarde van de schuldplichtigheid niet hoger wordt gesteld dan de waarde van de zaak waarop het recht betrekking heeft.³¹⁶ De waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, is dan ook van essentieel belang voor de bepaling van de (maximale) grondslag van heffing. De waarde van de onroerende zaak zal onder meer afhankelijk zijn van de staat waarin zich de onroerende zaak bevindt. Daarbij zal echter rekening gehouden moeten worden met de voorwaarden en bepalingen waaronder het beperkt zakelijk recht wordt uitgegeven en waarin bepaalde risico's tussen de eigenaar en de beperkt zakelijk gerechtigde zijn verdeeld. Een sprekend voorbeeld vormt in deze een geschil waarover het Hof Amsterdam zich heeft mogen buigen.³¹⁷ In casu was de gemeente eigenaar van een perceel verontreinigde grond dat zij in erfpacht uitgaf aan de erfpachter onder de verplichting tot betaling van een canon van NLG 310.000 per jaar, waarmee de grondslag van heffing NLG 4.030.000 bedroeg. De waarde van het perceel zou NLG 10.250.000 hebben bedragen bij afwezigheid van vervuiling en voortzetting van de bedrijfsuitoefening ("fictieve schone grond"). De kosten van sanering zouden echter circa NLG 41.000.000 bedragen, wanneer alle denkbare bestemmingen (waaronder woningbouw) mogelijk gemaakt zouden moeten worden. De erfpachter heeft zich dan ook op het standpunt gesteld dat er geen koper bereid zou zijn enig bedrag voor de grond te voldoen, gezien de te verwachten kosten voor de sanering van de bodem. Voor de berekening van de grondslag van heffing zou dan ook moeten worden uitgegaan van een waarde van nihil voor de onroerende zaak zelf, zodat er geen overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn.

In haar oordeel heeft het Hof echter rekening gehouden met de voorwaarden en bepalingen die tussen de gemeente en de erfpachter zijn overeengekomen en die ook werking hebben voor rechtsopvolgers. Door partijen is bij het aangaan van de erfpacht een zogenoemde nulmeting uitgevoerd die de milieukundige staat van dat moment beschrijft. Tussen partijen is vervolgens bepaald dat de erfpachter uitsluitend gehouden zou zijn tot de voldoening van de kosten voor saneringsmaatregelen, die nodig zijn om de door hem veroorzaakte verontreiniging te verwijderen. De erfpachter zou dan ook nooit gehouden kunnen worden tot voldoening van de kosten die nodig zijn om tot de fictieve, schone grond te komen. Het Hof heeft hierbij opgemerkt dat de

³¹⁵ 5:87 lid 2 en 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³¹⁶ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³¹⁷ Hof Amsterdam 10 november 1994, zaak 93/4186, ECLI:NL:GHAMS:1994:AS4334 (V-N 1995/888; FED 1995/51).

kosten van de sanering voor rekening van een overheidslichaam zijn, zodat een eventueel risico van de erfpachter voor de aan de sanering verbonden kosten redelijkerwijs is gedekt. Hierdoor was de erfpachter bereid om een jaarlijkse canon van NLG 310.000 te voldoen in verband met het genot dat hij van het perceel zou hebben krachtens het recht van erfpacht. Het terrein is in volle eigendom getaxeed en wel op een waarde in het economisch verkeer van NLG 5.700.000, waarbij de taxateur ervan is uitgegaan dat de verkrijger geen risico's zou lopen met betrekking tot de kosten voor sanering van de bodem. Het Hof oordeelt dan ook dat in casu de grondslag van heffing niet lager wordt vastgesteld dan de waarde van de schuldplichtigheid.

Hoewel deze in de praktijk niet veelvuldig zal voorkomen, bestaat de mogelijkheid om een volledig variabele schuldplichtigheid overeen te komen. Gedacht kan worden aan een schuldplichtigheid die afhankelijk wordt gesteld van bepaalde rentestanden. Ook kan gedacht worden aan een schuldplichtigheid die afhankelijk is van de door de erfpachter op het in erfpacht uitgegeven perceel gerealiseerde omzet. Bij wijze van voorbeeld noem ik de betaling van een canon van één eurocent voor elke verkochte liter benzine of diesel bij de uitgifte van een recht van erfpacht voor een tankstation. Voor deze en soortgelijke gevallen wordt bepaald dat de schuldplichtigheid geschat zal moeten worden.³¹⁸ Ten tijde van de verkrijging zal geen ruimte meer gelaten worden voor een waarde van het recht in verband met een te laag vastgestelde schuldplichtigheid. Immers, daar zou alleen ruimte voor zijn wanneer de schatting ten onrechte te laag is uitgevallen. Na de verkrijging kan het recht een positieve dan wel negatieve waarde verkrijgen voor die gevallen waarin de realiteit anders mocht blijken te zijn dan zoals deze geschat is. Uiteraard laat een en ander onverlet de heffing van overdrachtsbelasting over de waarde van de opstallen die niet zijn inbegrepen in de waarde van het recht.

Wanneer echter bij de vestiging van het recht een schuldplichtigheid wordt overeengekomen, die op vaststaande momenten na de vestiging wordt gewijzigd naar een op voorhand bekende hoogte, zal hiermee bij de waardebepaling rekening worden gehouden. Gedacht kan worden aan de vestiging van een voortdurend recht van erfpacht waarbij de canon de eerste vijf jaren op EUR 1.000 per jaar wordt gesteld, de tweede vijf jaren op EUR 1.500 per jaar en vervolgens voor de resterende periode op een bedrag van EUR 2.000 per jaar (al dan niet geïndexeerd). De waarde van de schuldplichtigheid zal als volgt worden berekend:

Waarde van de schuldplichtigheid voor onbepaalde tijd met een canon van EUR 2.000 (17×2.000)	EUR	34.000,00
Te verminderen met de ingroeieregeling		
eerste 5 jaren ($(5 \times 0,85) \times 1.000$)	EUR	4.250,00
tweede 5 jaren ($(5 \times 0,64) \times 500$)	EUR	1.600,00
	EUR	<u>5.850,00</u>
	EUR	28.150,00

Door deze “ingroeieregeling” kan onder omstandigheden (waarbij rekening wordt gehouden met de schuldplichtigheid) aan het recht een hogere waarde

³¹⁸ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

toekomen, dan in het geval deze ingroeieregeling niet was opgenomen. Heffing zal plaatshebben over de som van de waarde van de schuldplichtigheid en de waarde van het recht. Het moge duidelijk zijn dat de hiervoor beschreven methode ook geldt voor een ander vastgesteld verloop van de schuldplichtigheid.

Let wel: de overeengekomen ingroeieregeling, dan wel het andere verloop van de schuldplichtigheid, kan verband houden met een daadwerkelijk verwachte wijziging van de waarde van het recht en/of de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Zo zou gedacht kunnen worden aan een perceel grond dat in erfpacht uitgegeven wordt om daar een supermarkt op te realiseren in een wijk waarvan het verloop van de verdere ontwikkeling onzeker is. Naarmate de bevolking in de omgeving toeneemt, zal een winkellocatie in waarde toenemen. Alsdan zal er van een waarde van het recht geen sprake zijn en zal uitsluitend geheven worden over de waarde van de schuldplichtigheid.

In hoofdstuk 3 heb ik reeds stilgestaan bij de aanpassing van de schuldplichtigheid op basis van een vooraf overeengekomen indexatie. Hierbij heb ik aangegeven dat de hoogte van de canon of retributie op basis van deze indexatie zowel omhoog als omlaag kan gaan, afhankelijk van de index. Indien de neerwaartse bijstelling van de canon of retributie is uitgesloten, dan wel op nihil is gesteld, zal op grond van huidige regelgeving bij de bepaling van de grondslag van heffing rekening gehouden moeten worden met een toekomstige verhoging van de canon. De Toelichting behorende bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer, die bepaalde dat werd goedgekeurd dat de latere aanpassing van de canon of retributie buiten beschouwing wordt gelaten, is immers komen te vervallen.³¹⁹ De canon of retributie zal bij het berekenen van de grondslag van heffing worden gesteld op het geschat, gemiddeld, jaarlijks bedrag over de periode van het recht. Bij een recht dat is gevestigd voor onbepaalde tijd, zal worden uitgegaan van een gemiddeld jaarlijks bedrag dat betrekking heeft op de periode die wordt gedekt door de maximale kapitalisatiefactor van 17.³²⁰ Indien het recht echter niet voor onbepaalde tijd is gevestigd, maar een duur kent van bijvoorbeeld 60 jaren, zal het geschat, gemiddeld, jaarlijks bedrag betrekking hebben op deze (resterende) periode. In deze zal dan ook niet de periode beperkt worden tot 51,3333 jaren, zijnde de periode van de maximale kapitalisatiefactor, die geldt voor rechten die zijn gevestigd voor onbepaalde tijd. Hierdoor zal de grondslag van heffing bij een tijdelijk recht hoger kunnen zijn dan bij een recht dat is gevestigd voor onbepaalde tijd. Dit lijkt mij niet juist. Overigens geldt dat de grondslag van heffing niet hoger wordt vastgesteld dan de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft ten tijde van de verkrijging. Naast een (jaarlijkse) indexatie komt het veelvuldig voor dat de canon of retributie na verloop van een bepaalde periode wordt herzien. De wijze van herziening zal veelal reeds vooraf vaststaan. Ook met deze latere verhoging zal schattenderwijze rekening moeten worden gehouden.

³¹⁹ Par. 4 van de Toelichting Overdrachtsbelasting, ingetrokken per 22 september 2010.

³²⁰ Overeenkomende met een periode van 51,3333 jaar.

Het vorenstaande moge aantonen dat het huidig systeem afbreuk doet aan de vereenvoudiging van de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid door uit te gaan van een vaststaand forfait. Zoals ik ook in paragraaf 4.3. heb opgemerkt, zal bedacht moeten worden dat de waarde van het recht, ofwel de tussen partijen overeen te komen koopsom, in een directe verhouding staat met de hoogte van de schuldplichtigheid. Het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid heeft de wetgever willen neutraliseren bij het bepalen van de grondslag van heffing. Hiertoe wordt bij de berekening van de grondslag van heffing de eenmalige vergoeding opgeteld bij de waarde van de schuldplichtigheid. Partijen zullen bij de overeen te komen, eenmalige vergoeding of koopsom rekening dienen te houden met een (eventuele) latere indexatie van de canon of retributie om te voorkomen dat de vergoeding of koopsom te hoog wordt vastgesteld. Met name in die gevallen waarin de schuldplichtigheid voor een langere periode is afgekocht, zal het voor partijen niet eenvoudig zijn om rekening te houden met een toekomstige stijging van de schuldplichtigheid, die effectief wordt na verloop van de periode waarvoor deze is afgekocht. In het huidig systeem zal echter ook in deze gevallen, waarbij de verplichting tot voldoening van een canon of retributie voor een bepaalde periode is afgekocht, schattenderwijze rekening gehouden moeten worden met een latere verhoging van de schuldplichtigheid³²¹, indien de verkrijging plaatsvindt op een moment dat rekening gehouden dient te worden met het herleven van de schuldplichtigheid.³²²

De waardering van de schuldplichtigheid geschiedt op een bedrag in geld. De schuldplichtigheid zal civielrechtelijk uitsluitend kunnen bestaan in de verplichting tot voldoening van een geldsom.³²³ Een andersoortige vergoeding zal dan ook civielrechtelijk niet als canon of retributie kunnen worden aangemerkt. Dit geldt ook voor het geval waarin op twee percelen over en weer erfdienstbaarheden worden gevestigd. In de waarderingsvoorschriften voor de bepaling van de grondslag van heffing van overdrachtsbelasting wordt echter aangegeven dat een canon, een retributie of een huur tot andere zaken dan geld, wordt gelijkgesteld met een canon, een retributie of een huur tot een jaarlijks bedrag gelijk aan de waarde, die aan die zaken in het economisch verkeer kan worden toegekend. Deze veronderstelde schuldplichtigheid in natura kent geen civielrechtelijke grondslag. Het is echter de vraag of een dergelijke bepaling noodzakelijk is om tot een juiste heffing van overdrachtsbelasting te komen. De wetgever beoogt in haar opzet overdrachtsbelasting te heffen over de totale waarde van het beperkt zakelijk recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd.³²⁴ Vanuit deze theorie doet het er niet toe of en hoe hoog de schuldplichtigheid is vastgesteld. De totale omvang van het recht waarbij het

³²¹ De toelichting behorende bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer, waarbij werd goedgekeurd dat bij de bepaling van de grondslag van heffing geen rekening gehouden behoefde te worden met een verhoging van de waarde ten gevolge van (onder andere) de indexatie van de schuldplichtigheid, is ingetrokken bij besluit van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, Staatscourant 2010, 14496.

³²² Zie paragraaf 4.5.

³²³ Artikel 5:70 lid 2, 5:85 lid 2 en 5:101 lid 3 Burgerlijk Wetboek.

³²⁴ Zie paragraaf 4.3.

waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd, wijzigt niet door het overeenkomen van een schuldplichtigheid. De wettelijke toevoeging dat een canon, een retributie of een huur tot andere zaken dan geld, wordt gelijkgesteld met een canon, een retributie of een huur tot een jaarlijks bedrag gelijk aan de waarde, die aan die zaken in het economisch verkeer kan worden toegekend, is dan ook sinds de invoering van het Nieuw Burgerlijk Wetboek in 1992 overbodig. Voor 1 januari 1992 kon een canon of retributie ook in een andere vorm dan in geld worden voldaan. Wellicht helpt een voorbeeld voor de beeldvorming.

De gerechtigde tot een perceel wenst gebruik te maken van een pad dat loopt over het perceel van zijn buurman. De beide burens komen overeen dit gebruik vast te leggen door middel van het vestigen van een erfdienstbaarheid. Hierbij komen zij overeen dat door de eigenaar van het heersend erf een retributie wordt voldaan die erin bestaat dat hij elke week tien appels zal bezorgen bij de eigenaar van het dienend erf. Deze verplichting zal civielrechtelijk niet als retributie³²⁵ worden aangemerkt. In verband daarmee heeft de wetgever bepaald dat de waarde van de appels bepaald moet worden in een geldsom, om zo te kunnen komen tot de waarde van de schuldplichtigheid. Stel dat de tegenwaarde voor de tien appels in de week zou uitkomen op een bedrag van EUR 135 per jaar. De waarde van de schuldplichtigheid kan dan worden vastgesteld op EUR 2.295.³²⁶ De grondslag van heffing wordt gevormd door deze berekende waarde op te tellen bij de eventuele (resterende) waarde van het recht.³²⁷ Als wij er van uitgaan dat de betaling van de tien appels per week marktconform is, zal er van een (resterende) waarde van het recht geen sprake zijn.

Als de eigenaar van het heersend erf nu eens niet gehouden zou zijn om tien appels per week te bezorgen, dan wel dat deze appels niet als retributie aangemerkt worden, dan zou aan het recht een waarde toekomen. Deze waarde zou in de opzet van de wetgever in theorie gelijk zijn aan de hiervoor vastgestelde grondslag van heffing. De waarde van het recht waarbij er geen schuldplichtigheid is overeengekomen, dan wel het waardedrukkend effect zou zijn geneutraliseerd, zou EUR 2.295 bedragen. De grondslag van heffing zal op hetzelfde bedrag worden vastgesteld.³²⁸

Dit voorbeeld maakt duidelijk dat de toevoeging in beginsel onnodig is. Wanneer de tegenprestatie niet als canon of retributie kan worden aangemerkt, zal de waardering van het recht kunnen plaatsvinden zonder dat hiermee rekening worden gehouden. Wel zou deze van belang zijn in de situatie waarbij de vergoeding in natura meer bedraagt dan de waarde van het recht. Alsdan zou de grondslag van heffing hoger vastgesteld dienen te worden, tot maximaal de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

³²⁵ Artikel 5:70 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³²⁶ Bijlage behorende bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer onder c (zeventien maal het jaarlijks bedrag van de schuldplichtigheid).

³²⁷ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³²⁸ Artikel 9 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Het hiervoor aangehaalde voorbeeld maakt ook duidelijk dat het forfait zoals dit thans wordt voorgeschreven, geschrapt zou kunnen worden. De grondslag zou bepaald moeten worden op de waarde in het economisch verkeer van het recht, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd. Hiermee wordt de bepaling van de grondslag overgelaten aan de markt. Dit heb ik ook bepleit voor de heffing van omzetbelasting.³²⁹ Waarderingsdeskundigen zijn in staat om de waarde van het beperkt zakelijk recht te bepalen op basis van de waarde van de onroerende zaak en de rechten en bevoegdheden die voor een bepaalde duur toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Hiervoor heb ik aangetoond dat de beoogde vereenvoudiging van de waarde van het recht door gebruik te maken van een forfait niet is geslaagd. Dit komt mede door het buiten werking stellen van de Toelichting Overdrachtsbelasting.³³⁰ Ook zal de forfaitair berekende waarde van de schuldplichtigheid, afhankelijk van marktomstandigheden, niet gelijk behoeven te zijn aan de waarde van het recht in het economisch verkeer, zoals is beoogd door de wetgever. Dit wordt mede veroorzaakt door het hanteren van een rekenrente waarvan de vaststelling niet in lijn ligt met ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Hiermee ontstaat een berekende waarde van het recht die niet overeenkomt met de waarde van het recht in het economisch verkeer. Dit is strijdig met het rechtskarakter van de heffing van overdrachtsbelasting. Deze rechtsverkeersbelasting beoogt de economische waarde van hetgeen ten gevolge van de (rechts)handeling wordt verkregen te belasten. Dit zal wel worden bereikt, indien de grondslag van heffing wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die rechten.³³¹

Ik zou mij evenwel kunnen voorstellen dat de praktijk behoefte blijft houden aan een forfaitaire bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid. Wellicht zou deze waardering als alternatief kunnen gelden voor een waardering door deskundigen. Een en ander zou een stimulans kunnen zijn voor de wet- en besluitgever om tot een forfait te komen dat leidt tot een meer reële waardering van de schuldplichtigheid. Overigens zal deze behoefte aan een forfaitaire bepaling van de waarde met name bestaan, indien deze eenvoudiger³³² is dan een waardering door deskundigen. Hier zal nog wel het nodige kunnen worden bereikt ten opzichte van de huidige regeling. Ik zou mij kunnen voorstellen dat een regeling waarbij toekomstige verhogingen van de schuldplichtigheid op grond van een indexatie buiten beschouwing worden gelaten, hier aan kan bijdragen. Het forfait zou met deze verhogingen ook rekening kunnen houden.

³²⁹ Zie hoofdstuk 3.5.

³³⁰ Besluit van de minister van financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, Staatscourant 2010, 14496.

³³¹ Hierbij zou gedacht kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid zal gaan luiden:

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

³³² En zeker goedkoper.

4.5. Afkoop van de schuldplichtigheid

De schuldplichtigheid zoals deze tussen partijen is bedongen kan worden afgekocht. Ofwel partijen kunnen overeenkomen om de schuldplichtigheid voor een bepaalde periode of de resterende duur van het recht vooruit te betalen. Het geval waarin de schuldplichtigheid voor de resterende duur van het recht is vooruit betaald, komt in economische zin overeen met het geval waarin (vanaf het moment waarop de afkoop heeft plaatsgehad) geen schuldplichtigheid tussen partijen is overeengekomen. De afkoop van de schuldplichtigheid voor de gehele duur van het recht heeft, voor de heffing van overdrachtsbelasting, tot gevolg dat hieraan geen waarde meer wordt toegekend. Dit kan anders zijn, indien de schuldplichtigheid niet voor de gehele duur van het recht is afgekocht, maar slechts een gedeelte daarvan. Immers, wanneer de verkrijger van het recht na enige tijd wordt geconfronteerd met een verplichting tot betaling van een canon of retributie, zal hij hier rekening mee houden, hetgeen een drukkend effect zal kunnen hebben op de overeen te komen eenmalige vergoeding of koopsom. Dit waardedrukkend effect dient, in de ogen van de wetgever, geneutraliseerd te worden. Het waardedrukkend effect op de waarde wordt gesteld op het verschil tussen de (fictieve) waarde van de schuldplichtigheid, als deze niet zou zijn afgekocht, en de (fictieve) waarde van de schuldplichtigheid over de periode waarin deze is afgekocht. Beide waarden worden op dezelfde wijze berekend. Hiermee resteert een (te belasten) waarde van de schuldplichtigheid over de periode waarvoor geen afkoop heeft plaatsgehad.

De rechtshandeling van de afkoop van de schuldplichtigheid zelf zal civielrechtelijk niet als verkrijging aangemerkt kunnen worden. De afkoop is niet meer of minder dan een vooruitbetaling van toekomstige betalingsverplichting. De afkoop zal dan ook civielrechtelijk niet kunnen leiden tot de conclusie dat sprake is van de verkrijging van een nieuw recht. Immers, geen van de (essentiële) overeengekomen voorwaarden wijzigt. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt deze denklijn gevolgd. De onbelastbare afkoop van de schuldplichtigheid past in de door de wetgever gekozen opzet.

Door de afkoop van de schuldplichtigheid zal de forfaitair te berekenen waarde daarvan verminderen. Gelijktijdig zal de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) vermeerderen. Deze hogere waarde zal zich vertalen in een hogere koopsom bij de verkoop van het beperkt zakelijk recht. De totale waarde van het recht waarbij geen rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid, wijzigt echter niet. Deze waarde wordt gevormd door de som van de waarde van de schuldplichtigheid en de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid). Nu de totale waarde niet stijgt dan wel daalt, zal er ook vanuit een economisch perspectief geen aanleiding kunnen zijn tot een heffing van overdrachtsbelasting.

Bij de afkoop van de schuldplichtigheid zullen partijen overeenstemming bereiken over de duur van de afkoop en de hoogte van de afkoopsom. Hierbij zal bedacht moeten worden dat de hoogte van de overeengekomen afkoopsom niet overeen hoeft te komen met de waarde van de schuldplichtigheid zoals

deze forfaitair wordt vastgesteld. De afkoopsom zou hoger dan wel lager kunnen liggen dan de waarde zoals deze forfaitair zou worden bepaald. De afkoop van de schuldplichtigheid geschiedt voor de periode zoals tussen partijen is overeengekomen. De omvang van de afkoopsom is niet relevant voor de bepaling van de duur waarvoor de afkoop plaatsheeft.³³³ Bij een opvolgende verkrijging zal de waarde van de schuldplichtigheid worden berekend, waarbij rekening wordt gehouden met de periode (en niet het bedrag) waarvoor de afkoop heeft plaatsgehad.

De afkoop van de schuldplichtigheid wordt niet als verkrijging aangemerkt, ook niet in die gevallen waarin de afkoopsom hoger is dan de waarde van de schuldplichtigheid zoals deze voor de betreffende periode forfaitair is bepaald. Dit zou alleen anders kunnen zijn, indien de aanvullende betaling betrekking heeft op de wijziging van de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht is gevestigd. Hetzelfde geldt, indien de overeengekomen afkoopsom lager is dan de forfaitair vastgestelde waarde van de schuldplichtigheid.

4.6. Tenietgaan van het beperkt zakelijk recht

Naarmate de duur waarvoor het beperkt zakelijk recht is gevestigd verloopt, zal de forfaitaire waarde van de schuldplichtigheid verminderen. Deze waarde is immers afhankelijk van de hoogte van de canon of retributie en de resterende duur van het recht. Bij het einde van de duur waarvoor het beperkt zakelijk recht is gevestigd, zal aan de schuldplichtigheid geen waarde meer toekomen. Deze teruglopende waarde komt ook overeen met de economische realiteit.

Indien aan het beperkt zakelijk recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) een waarde toekomt, zal ook deze dalen bij het verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd. Bij de verkoop van het beperkt zakelijk recht zal bij de onderhandelingen over de koopsom een eventuele koper wel degelijk rekening houden met het naderende einde van het recht. Het (resterende) rendement neemt gedurende het bestaan van het recht af. Dit zal anders zijn, indien de beperkt zakelijk gerechtigde ervan mag uitgaan dat het beperkt zakelijk recht na verloop van het recht wordt voortgezet dan wel wordt vernieuwd onder gelijke voorwaarden (waaronder begrepen de hoogte van de schuldplichtigheid).

Daar staat tegenover dat, indien aan het recht een negatieve waarde toekomt, omdat de schuldplichtigheid hoger is dan de rechten en bevoegdheden rechtvaardigen, de negatieve waarde van het recht afneemt naarmate de duur waarvoor het recht is gevestigd verloopt. Aan het einde van de duur zal de beperkt zakelijk gerechtigde bevrijd worden van de “te hoge” schuldplichtigheid. Na verloop van de periode waarvoor een beperkt zakelijk recht is gevestigd, gaat dit recht teniet. Door het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht zal de onroerende zaak worden bevrijd van de beperkingen die

³³³ Dit kan anders zijn indien de afkoop geschiedt ten tijde van de vestiging van het recht. Zie in deze WPNR 8 maart 2014 (7009) mr. H.K. Nijkamp en mr. J.C. van Straaten.

voortvloeien uit het beperkt zakelijk recht.³³⁴ Er zijn door de hoofdgerechtigde geen rechten en bevoegdheden afgestaan voor een periode langer dan die van de duur van het beperkt zakelijk recht, zodat er na afloop van het recht van een verkrijging door de hoofdgerechtigde geen sprake kan zijn. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt hierop aangesloten. Een en ander past in de economische gedachte dat bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht door het verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd geen waardeoverdracht aan de hoofdgerechtigde plaatsheeft.

Veelal zal worden gedacht aan het geval waarbij de vooraf bepaalde periode, waarvoor het beperkt zakelijk recht is gevestigd, verloopt. Het staat partijen echter vrij om de duur van het recht zelf (anders) in te vullen. Partijen kunnen er ook voor kiezen om in de akte van vestiging (aanvullende) andere beëindigingsgronden op te nemen.³³⁵ Voor de heffing van overdrachtsbelasting is het van belang om vast te stellen dat het intreden van de beëindigingsgrond wordt gezien als de beëindiging van het recht ten gevolge van het verlopen van de periode waarvoor het recht is gevestigd. Ofwel dat de duur van het recht door de beëindiging in overeenstemming is met de voorwaarden waaronder het is gevestigd en ten opzichte van deze voorwaarde niet wordt verkort. Immers, alsdan zal het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht niet aangemerkt kunnen worden als een (belaste) verkrijging door de eigenaar voor de heffing van overdrachtsbelasting. Dit zal anders zijn wanneer het intreden van een beëindigingsgrond wordt aangemerkt als een (belaste) opzegging of afstand van het recht.

In de praktijk is veelvuldig gebruik gemaakt van het opnemen van een bepaling in de vestigingsakte waardoor het recht van erfpacht dan wel vruchtgebruik eindigde bij het metterwoon verlaten van de woning. Door het metterwoon verlaten van de woning ging het recht teniet en verviel de last waarmee de onroerende zaak was bezwaard. De Hoge Raad heeft in een dergelijk geval geoordeeld dat bij het metterwoon verlaten van de woning niet kan worden gesproken van een afstanddoening.³³⁶ De hoofdgerechtigde heeft immers bij de vestiging van het beperkt recht een last aanvaard die teneinde komt bij het intreden van de overeengekomen voorwaarde. Van een verkrijging door de hoofdgerechtigde kan geen sprake zijn bij het intreden van een vooraf overeengekomen voorwaarde, aangezien de hoofdgerechtigde niet meer heeft prijsgegeven dan een recht dat eindigt bij het intreden van de betreffende voorwaarde. Van een heffing van overdrachtsbelasting kan dan ook geen sprake zijn. Een en ander komt overeen met het geval waarin een beperkt zakelijk recht tenietgaat bij het overlijden van de beperkt zakelijk gerechtigde.

³³⁴ Dit kan anders zijn in geval een beperkt zakelijk recht tenietgaat, terwijl een beperkt zakelijk recht waarmee het eerst bedoelde recht is bezwaard in stand blijft.

³³⁵ Artikel 5:86 en 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³³⁶ HR 15 juli 1986, zaak 23103, ECLI:NL:HR:1986:AC4264 (BNB 1986, 310).

De hiervoor bedoelde uitspraak van de Hoge Raad zet de deur open naar het opnemen van (ook) andere beëindigingsgronden in de akte van vestiging.³³⁷ Gedacht zou kunnen worden aan de bedrijfsbeëindiging van de beperkt zakelijk gerechtigde, dan wel het uitspreken van een faillissement, dan wel de aanvraag van surseance van betaling of wettelijke schuldsanering, de beperkt zakelijk gerechtigde betreffende. Ook zou gedacht kunnen worden aan de mogelijkheid voor de beperkt zakelijk gerechtigde dan wel de grondeigenaar om (na verloop van een bepaalde periode) het recht te doen laten eindigen. Gedacht kan worden aan een zogenoemde break-optie ten behoeve van de beperkt zakelijk gerechtigde. Het intreden van een dergelijke beëindigingsgrond zal niet als verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting kunnen worden aangemerkt.

Het al dan niet intreden van de in de akte van vestiging opgenomen beëindigingsgrond, dan wel het moment waarop dit gebeurt, zal ten tijde van de vestiging niet vast staan. Wanneer bij het bepalen van de grondslag van heffing geen rekening wordt gehouden met de mogelijkheid dat het beperkt zakelijk recht eerder eindigt, dan zal, wanneer het beperkt zakelijk recht eindigt ten gevolge van een beëindigingsgrond, achteraf blijken dat de heffingsgrondslag te hoog is vastgesteld. Bij de vestiging zal men rekenschap dienen te geven van de mogelijkheid van voortijdige beëindiging. Bij de bepaling van de grondslag van heffing zal dan ook een schatting gemaakt dienen te worden in verband met de mogelijkheid dat het recht eerder eindigt. De waarde van het recht en de schuldplichtigheid zullen hierdoor lager uitkomen dan in het geval er geen rekening gehouden zou worden met de voortijdige beëindiging. Immers, bij het bepalen van de grondslag zal men ervan uitgaan dat de verkrijger een recht met een bepaalde waarde verkrijgt waarmee hij voor een aantal jaar het genot heeft van een onroerende zaak, terwijl in feite deze duur aanmerkelijk korter kan zijn dan de duur waarvoor het recht is gevestigd. In die gevallen waarin de mogelijkheid bestaat voor de hoofdgerechtigde om het recht op te zeggen, indien een erfpachter gedurende een periode van twee jaren in verzuim is met de betaling van de verschuldigde canon³³⁸, ligt het in de rede ook hier rekening mee te houden. Dat hiermee in de tabellen rekening is gehouden kan ik niet ontleen aan de parlementaire geschiedenis. Overigens lijkt de discussie³³⁹ over de wijze waarop het forfait tot stand is gekomen beperkt te zijn gebleven en heeft deze zich met name gericht op de hoogte van de rekenrente en het aanbrengen van een bovengrens.³⁴⁰

³³⁷ In hoofdstuk VI van zijn proefschrift bespreekt F.J. Vonck de civielrechtelijke beëindiging van het recht van erfpacht door opzegging. Hierbij wordt zowel ingegaan op de opzegging in verband met de tekortkoming van de erfpachter in de nakoming van zijn verplichtingen als ook op de opzegging op basis van de overeengekomen erfpachtbepalingen.

³³⁸ Artikel 5:87 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³³⁹ Zie het verslag van de vergadering van de tweede kamer van 23 september 1970 onder meer betreffende het ontwerp van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, alsmede MvA, Kamerstukken II, 1969-1970 nr. 10560, nr. 7.

³⁴⁰ Zijnde de waarde van de onroerende zaak waarop het beperkt zakelijk recht betrekking heeft.

Voor die gevallen waarin het recht eindigt ten gevolge van het overlijden van de beperkt zakelijk gerechtigde, wordt aan het beperkt (zakelijk) recht een lagere waarde toegekend.³⁴¹ Voor wat betreft de waardering van een recht waarbij de metterwoon clause in de akte van vestiging is opgenomen, is door de staatssecretaris goedgekeurd dat op de waarde van het recht een reductie van 25% mag worden toegepast, onder de voorwaarden dat de overdragende partij het object zelf zal blijven bewonen en dat aan het voorbehouden recht een reële betekenis toekomt.³⁴² Aan de hoofdgerechtigdheid zal hierdoor een hogere waarde toekomen dan in het geval de metterwoonclause niet zou zijn opgenomen.

De invloed van andere beëindigingsgronden zal niet eenvoudig zijn vast te stellen. Deze invloed zal met name afhankelijk zijn van de kans dat de beëindigingsclause in werking zal treden en uiteraard op welk moment dit zal gebeuren. Bij de vestiging van het recht zal evenwel voor de bepaling van de grondslag van heffing met de kans op inwerkingtreding van de beëindigingsgronden rekening gehouden moeten worden. Ook na de vestiging van het beperkt zakelijk recht is het mogelijk om de beëindigingsgrond toe te voegen aan de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht is gevestigd. Alsdan zal blijken dat aan het recht een lagere waarde toekomt. Nu de wet aangeeft dat de wijziging van een recht wordt aangemerkt als de afstand van het oude recht tegen verkrijging van het nieuwe recht, zal er sprake zijn van een verkrijging door de hoofdgerechtigde. Er zal overdrachtsbelasting worden geheven over het verschil tussen de waarde voor en na de wijziging.^{343 344}

Anders dan het eindigen van het recht door verloop van de tijd waarvoor het is gevestigd, met inbegrip van het eindigen van het recht door het intreden van een daartoe bij de vestiging overeengekomen beëindigingsgrond, zullen de afstand en opzegging van het beperkt zakelijk recht in beginsel wel belast zijn. De opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht zullen in economische zin gelijk staan aan een verkrijging door de hoofdgerechtigde van de rechten en bevoegdheden die toekwamen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. Civielrechtelijk worden de afstand en opzegging niet als wijze van verkrijging aangemerkt, maar als het verlies van een goed.³⁴⁵ Voor de heffing van overdrachtsbelasting, die de verkrijging van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen belast, wordt uitgegaan van de economische benadering. De wet bepaalt dan ook dat de opzegging van een beperkt recht wordt beschouwd als verkrijging van dat recht door degene ten behoeve van wie die opzegging plaatsheeft.³⁴⁶

Dat de afstand als belaste verkrijging wordt aangemerkt, wordt niet met zoveel woorden aangegeven. Wel blijkt de belastbaarheid uit de bepalingen die zien op de bepaling van de maatstaf van heffing. Voor wat betreft de belastbaarheid zal de wetgever de meerzijdige rechtshandeling onder de

³⁴¹ Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³⁴² Besluit van de minister van financiën van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M, Staatscourant 2007, 42 (V-N 2007/15.15).

³⁴³ Artikel 6 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁴⁴ Artikel 9 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁴⁵ Artikel 3:81 lid 2 sub c en d Burgerlijk Wetboek.

³⁴⁶ Artikel 6 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

reikwijdte van artikel 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer scharen, op grond waarvan de gesuggereerde verkrijging door de hoofdgerechtigde belast zal zijn. Naar mijn mening was het beter geweest om, net als de opzegging, ook de afstanddoening op te sommen in artikel 6 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

Voor wat betreft de grondslag van heffing wordt bepaald dat bij de opzegging en afstand deze wordt berekend over de totale waarde van het recht, als zijnde de som van de waarde van het recht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) en de waarde van de schuldplichtigheid. Vanuit een economisch standpunt is begrijpelijk dat de waarde van het recht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) wordt belast. Deze waarde is tot stand gekomen door een verschil tussen de overeengekomen schuldplichtigheid en de schuldplichtigheid die als marktconform kan worden aangemerkt. Na de opzegging/afstanddoening heeft de hoofdgerechtigde de mogelijkheid om het recht opnieuw uit te geven tegen een hogere schuldplichtigheid.

4.7. Overgang van zaken

Bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht zal voor de beperkt zakelijk gerechtigde ook de gerechtigdheid tot het gebruik en/of de eigendom van de aanwezige gebouwen en werken eindigen. De natrekking kwalificeert voor de heffing van overdrachtsbelasting niet als verkrijging, indien deze plaatsvindt ten tijde van het aanbrengen van de zaak, tenzij ter zake van deze zaak omzetbelasting wordt geheven en de vergoeding lager dan de waarde is en de verkrijger de in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen.³⁴⁷

Bij het eindigen van een opstalrecht zullen de alsdan nog aanwezige gebouwen, werken en beplantingen door natrekking in eigendom toe gaan komen aan de hoofdgerechtigde. Deze natrekking wordt civielrechtelijk als verkrijging aangemerkt. De overgang van de aangebrachte zaken zal, nu deze

³⁴⁷ Artikel 3 lid 1 aanhef en sub c Wet op belastingen van rechtsverkeer bepaalt: *Als verkrijging wordt niet aangemerkt die krachtens natrekking van een zaak op het tijdstip waarop die zaak wordt aangebracht op, aan of in een onroerende zaak, tenzij van die zaak omzetbelasting wordt geheven ter zake van de levering en de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, tezamen met de verschuldigde omzetbelasting, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, dan wel omzetbelasting wordt geheven ter zake van het beschikken over die zaak voor bedrijfsdoeleinden en de vergoeding, bedoeld in artikel 8, derde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968, tezamen met de verschuldigde omzetbelasting, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger die omzetbelasting op grond van artikel 15 van die wet niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt de waarde ten minste gesteld op de kostprijs van de zaak, met inbegrip van de omzetbelasting, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de natrekking.*

plaatsheeft ten tijde van het eindigen van het recht van opstal en derhalve op een later moment dan ten tijde van het aanbrengen hiervan, ook voor de heffing van overdrachtsbelasting wel als reguliere verkrijging worden aangemerkt en belast zijn.

Indien er sprake is van een recht van erfpacht, zal de eigendom van de aangebrachte zaken toekomen aan de hoofdgerechtigde en niet aan de erfpachter. De natrekking heeft plaats ten tijde van het aanbrengen van de zaak. De erfpachter heeft de rechten en bevoegdheden die voortvloeien uit het erfpachtrecht. Van natrekking zal dan ook geen sprake meer kunnen zijn bij het tenietgaan van een recht van erfpacht. Civielrechtelijk zal de last waarmee de onroerende zaak is bezwaard komen te vervallen, maar van een verkrijging (van de eigendom) zal geen sprake zijn. Om deze overgang te belasten met overdrachtsbelasting heeft de wetgever bepaald dat, in het geval bij het einde van een beperkt recht tot gebruik van een onroerende zaak de, door de gebruiker daarop aangebrachte, zaken ten goede komen aan een andere gerechtigde tot die onroerende zaak, die zaken geacht worden door die gerechtigde te zijn verkregen, zodat ter zake van die verkrijging overdrachtsbelasting zal worden geheven.³⁴⁸ In latere wetgeving is aangegeven dat ook de verkrijging van een bestanddeel belast dient te zijn. Het zal dan moeten gaan om een bestanddeel dat zelfstandig aan een beperkt recht moet kunnen worden onderworpen. In dat kader vermeldt de Memorie van Toelichting³⁴⁹:

Uit de huidige tekst en het systeem van de wet blijkt niet voldoende te kunnen worden afgeleid dat bedoeld is om een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot een bestanddeel van een onroerende zaak in de heffing te betrekken zonder dat dit bestanddeel ten opzichte van (de eigendom van) de hoofdzak is verzelfstandigd door een recht. Om die reden wenst het kabinet uitdrukkelijk op te nemen dat onder de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, eveneens wordt verstaan de verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen dat het belang vertegenwoordigt bij een bestanddeel van een onroerende zaak dat zelfstandig aan een recht kan worden onderworpen.

Dat ook beoogd is om de overgang van het belang bij de opstellen van de erfpachter op de eigenaar hiermee te belasten, heeft de staatssecretaris van financiën aangegeven in zijn reactie op het schrijven van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs³⁵⁰, waarin hij schreef:

De Orde leidt uit het feit dat de economische eigendom is gedefinieerd als een belang dat toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde af, dat de verkrijging van de economische eigendom door de eigenaar of beperkt gerechtigde geen belastbaar feit is. Deze lezing berust op een misverstand. Het belastbare feit is immers de verkrijging. Het gaat om een overgang van de economische eigendom, die vóór de verkrijging door de juridische eigenaar bij een ander berustte. Het feit dat juridische en economische eigendom door de verkrijging in één hand komen, doet daaraan niet af. Dat

³⁴⁸ Artikel 6 lid 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁴⁹ MvT Kamerstukken II, 2009-2010, nr. 32401, nr. 3.

³⁵⁰ Brief van de staatssecretaris van financiën, Kamerstukken II, 1994-1995, nr. 24 172 nr. 10.

het in mijn opvatting om twee belastbare feiten gaat, blijkt ook uit het voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 9. Wellicht ten overvloede wil ik hier nog opmerken dat in het geval waarin in één keer de volledige eigendom wordt verkregen, dat wil zeggen dat de juridische eigendom tevens de economische eigendom omvat, de heffing beperkt blijft tot eenmaal over de waarde of de hogere tegenprestatie.

Met deze wetswijziging is (mogelijk onbedoeld) ook een ander vacuüm in de wetgeving opgelost. Artikel 6 lid 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer bepaalt dat, indien bij het einde van een beperkt recht tot gebruik van een onroerende zaak de, door de gebruiker daarop aangebrachte, zaken ten goede komen aan een andere gerechtigde tot die onroerende zaak, die zaken worden geacht door die gerechtigde te zijn verkregen. Deze bepaling is gericht op de overgang van de economische eigendom van de opstallen die toekwamen aan een beperkt gerechtigde. De bepaling is niet geschreven voor de situatie waarbij een huurovereenkomst eindigt en waarbij de huurder de investeringen heeft verricht. Dit concludeer ik op grond van het door de staatssecretaris ingenomen standpunt dat de huurder niet investeert in een onroerende zaak, maar in een gebruiksrecht, zodat bij overgang van het door hem aangebrachte bij het einde van de huur geen overdrachtsbelasting is verschuldigd.³⁵¹ Hier zal ik nog een kanttekening moeten maken. De erfpachter kan, onder omstandigheden, bij het einde van het erfpachtrecht gebruik blijven maken van de opstallen en ook economisch gerechtigd blijven tot deze opstallen. Hij zou de economische eigendom van de opstallen kunnen behouden in die situatie, waarbij hij het gebruik voorzet als huurder dan wel overeenkomstig het bepaalde in artikel 5:98 BW.³⁵² Bij het einde van zijn (feitelijk) gebruik zal sprake zijn van een daadwerkelijke overgang van de opstallen waar tegenover hij eventueel een vergoeding ontvangt. Deze overgang zal als verkrijging worden belast. In de hiervoor beschreven overgangen betrof het de opstallen die door de beperkt gerechtigde zijn aangebracht. Indien de opstallen echter door de huurder van de beperkt gerechtigde (en dus niet door de beperkt gerechtigde zelf) zijn aangebracht, ontstaat discussie of de bepaling van artikel 6 lid 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer wel kan worden toegepast. Hiermee zou mogelijk een vacuüm ontstaan. Door de hiervoor bedoelde wetswijziging, waarbij ook belast dient te worden de verkrijging van een bestanddeel dat zelfstandig aan een beperkt recht moet kunnen worden onderworpen, is ook de overgang van de door de huurder aangebrachte opstallen belast. Overigens ligt het in deze voor de hand om voor de bepaling van artikel 6 lid 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer meer aan te sluiten bij het civiele recht.³⁵³ Alsdan zou belast dienen te zijn de verkrijging van zaken, die zijn aangebracht door de gebruiker of een rechtsvoorganger of van de eigenaar zijn overgenomen tegen vergoeding van de waarde.

³⁵¹ MvA, Kamerstukken I, 1994-1995, nr. 24 172, nr. 20b, p. 5.

³⁵² Hierin wordt bepaald dat: *Wanneer de tijd waarvoor de erfpacht is gevestigd, is verstreken en de erfpachter de zaak niet op dat tijdstip heeft ontruimd, blijft de erfpacht doorlopen, tenzij de eigenaar uiterlijk zes maanden na dat tijdstip doet blijken dat hij haar als geëindigd beschouwt. De eigenaar en de erfpachter kunnen de verlengde erfpacht opzeggen op de wijze en met inachtneming van de termijn vermeld in artikel 88.*

³⁵³ Artikel 5:99 Burgerlijk Wetboek.

Indien een recht van opstal wordt gewijzigd, zal deze wijziging bij fictie worden aangemerkt als de afstand van het recht tegen de verkrijging van een nieuw recht.³⁵⁴ Voor de berekening van de grondslag van heffing bij een wijziging van het recht wordt bepaald dat, indien van een beperkt recht afstand wordt gedaan tegen verkrijging van een nieuw beperkt recht, de belasting wordt berekend over het verschil in waarde tussen de beperkte rechten.³⁵⁵ Nu de wetgever zo expliciet bepaalt dat de heffingsgrondslag wordt bepaald door het verschil in waarde van de rechten, mogen wij er wellicht vanuit gaan dat de waarde van aangebrachte onroerende zaken buiten beschouwing gelaten mogen worden. Dat door de (fictieve) afstand van het recht en de (fictieve) vestiging van het nieuwe recht, er sprake kan zijn van een tweetal verkrijgingen wordt dan bij de bepaling van de grondslag van heffing opgelost, nu alleen over het waardeverschil van de rechten overdrachtsbelasting wordt geheven. Een en ander ligt in de lijn van de overige, wettelijke bepalingen.

Bij het aanbrengen van zaken op de grond, zal de eigendom van die zaken gaan toebehoren aan de eigenaar van de grond, tenzij een opstalrecht is gevestigd ten behoeve van de beperkt zakelijk gerechtigde. Wanneer er bij het aanbrengen sprake is van een levering van goederen ter zake waarvan omzetbelasting wordt geheven, zal de natrekking, onder omstandigheden, wel degelijk als een verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting worden aangemerkt. Dit is het geval wanneer de omvang van de vergoeding in de zin van de omzetbelasting minder is dan de wettelijk gestelde voorwaarde³⁵⁶ en de verkrijger deze omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen. Alsdan zal de natrekking belast zijn met overdrachtsbelasting. Hierbij zal echter bedacht moeten worden dat de natrekking in juridische zin plaatsheeft ten behoeve van de grondeigenaar, terwijl deze natrekking buiten hem om kan zijn ontstaan en hij ook niet het economisch belang heeft bij de aangebrachte zaken. Gedacht zou kunnen worden aan een erfpachter die deze zaken aanbrengt of laat aanbrengen; waarbij het economisch belang bij deze zaken, op grond van de erfpachtvoorwaarden, bij de erfpachter verblijft. Indien de vergoeding, die de niet aftrekgerechtigde erfpachter is overeengekomen ter zake van het aanbrengen van de zaken, te laag is om aan de wettelijke voorwaarde te voldoen, zal de natrekking voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging worden aangemerkt. De verkrijging zal alsdan plaatshebben ten behoeve van de grondeigenaar. Hoewel civielrechtelijk de natrekking geschiedt ten behoeve van de eigenaar van de grond, past het niet om deze natrekking bij hem te belasten nu door de erfpachter aan een derde een te lage vergoeding is voldaan. Met name niet in die gevallen waarin de aangebrachte onroerende zaak in economische zin toekomt aan de erfpachter. Het ligt hier dan ook in de rede dat niet de eigenaar, maar de erfpachter geconfronteerd zou worden met een heffing van overdrachtsbelasting. Hierbij is van belang dat de eigenaar geacht wordt de

³⁵⁴ Artikel 6 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

³⁵⁵ Artikel 9 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁵⁶ Artikel 3 lid 1 sub c Wet op belastingen van rechtsverkeer.

aangebrachte onroerende zaken te verkrijgen bij het tenietgaan van het recht.³⁵⁷ Een aanpassing van de wet lijkt mij ook hier wenselijk.

4.8. Promotie van een recht

Het staat de erfpachter vrij om de onroerende zaak waarop het recht van erfpacht is gevestigd in ondererfpacht uit te geven, tenzij de akte van vestiging anders bepaalt.³⁵⁸ De opstaller heeft dezelfde bevoegdheid³⁵⁹, met dien verstande dat hij de mogelijkheid heeft om de onroerende zaak te belasten met een recht van erfpacht en/of een onderopstalrecht.

In die gevallen waarin de eigenaar bij een in de openbare registers ingeschreven notariële akte heeft verklaard met de vestiging in te stemmen, zal de ondererfpacht en het onderopstalrecht niet tenietgaan, wanneer de hoofderfpacht dan wel het hoofdopstalrecht eindigt door afstand of vermenging.³⁶⁰ Door de beëindiging van het hoofdrecht zal het onderrecht worden geconverteerd naar een hoofdrecht. Na de conversie zal de onroerende zaak nog uitsluitend belast zijn met dit geconverteerde recht. De omvang van de last, die op de onroerende zaak rust, wordt bepaald door de voorwaarden en bepalingen waaronder destijds het onderrecht is uitgegeven. Deze omvang zal vanuit civielrechtelijk perspectief wel gelijk of kleiner, maar niet groter kunnen zijn dan de omvang van het voormalig hoofdrecht.³⁶¹ Dit geldt ook bij de heffing van overdrachtsbelasting, hoewel dit niet met zoveel woorden in de wet is bepaald. Wel bepaalt de wet dat de som van de waarde van het recht en de waarde van de schuldplichtigheid niet hoger wordt gesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft³⁶².

Ter verduidelijking kan het volgende voorbeeld dienen. We gaan uit van een onroerende zaak die in het economisch verkeer een waarde vertegenwoordigt van EUR 500.000. Deze onroerende zaak wordt belast met een voortdurend recht van erfpacht, waarbij (nagenoeg) het gehele belang bij de onroerende zaak overgaat. Stel dat de waarde van dit recht EUR 490.000 zou hebben bedragen met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid. Wanneer een voortdurend (onder)recht van erfpacht wordt gevestigd, dat dezelfde rechten en bevoegdheden kent als die van het (hoofd)recht van erfpacht en waarvoor geen schuldplichtigheid is bedongen, dan wel deze voor de gehele duur is afgekocht, zal aan dit recht geen andere waarde kunnen toekomen dan de waarde van het (hoofd)recht van erfpacht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid). Immers, de rechten en bevoegdheden ter zake van dezelfde onroerende zaak zijn gelijk aan die van het (hoofd)recht van erfpacht. Ook hier zal de grondslag van heffing worden beperkt tot de waarde van de onroerende zaak waarop het (onder)recht van erfpacht betrekking heeft. De grondslag

³⁵⁷ Artikel 6 lid 3 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁵⁸ Artikel 5:93 lid 1 Burgerlijk Wetboek.

³⁵⁹ Artikel 5:93 lid 1 en 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³⁶⁰ Artikel 5:93 lid 2 en 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³⁶¹ Artikel 5:93 lid 1 en 5:104 lid 2 Burgerlijk Wetboek.

³⁶² Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer

van heffing wordt niet van rechtswege beperkt tot de waarde van het (hoofd)recht van erfpacht, met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid. Bedacht zal echter moeten worden dat, indien partijen een hogere canon overeenkomen dan de waarde van het hoofdrecht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid), de kans aanzienlijk is dat de overeengekomen canon niet marktconform is vastgesteld. In het hiervoor geschetste voorbeeld zal de grondslag van heffing dan ook kunnen worden vastgesteld boven de EUR 490.000, maar niet hoger dan EUR 500.000.

Indien de omvang van de rechten en bevoegdheden van het onderrecht van erfpacht of opstal kleiner is dan die van het hoofdrecht van erfpacht of opstal, zal het eindigen van dit hoofdrecht in economische zin leiden tot een verkrijging bij de eigenaar. De aan hem toekomende onroerende zaak wordt immers bevrijd van een gedeelte van de last die daarop rust. Deze (economische) verkrijging zal belast dienen te worden met overdrachtsbelasting. In juridische zin zal sprake zijn van een verkrijging ten gevolge van de opzegging dan wel afstand van het hoofdrecht. De omvang van zijn verkrijging is echter (in economische zin) beperkt tot het verschil tussen het hoofdrecht en het onderrecht. Van een verkrijging in juridische zin zal sprake kunnen zijn vanwege de meerzijdige afstand van het recht, waarbij de medewerking van de hoofdgerechtigde vereist is, dan wel door opzegging van de zijde van de (hoofd)beperkt gerechtigde dan wel van de eigenaar. Ook zullen de koop en levering (gevolgd door vermenging) van het hoofdrecht aan de eigenaar als verkrijging aangemerkt worden.

Indien het hoofdrecht dat in omvang gelijk is aan die van het onderrecht alsdan eindigt, zal van een verkrijging in economische zin geen sprake zijn, zodat deze niet zou dienen te leiden tot een heffing van overdrachtsbelasting. Het is echter denkbaar dat de ondererfpachter in zijn rechtsverhouding met de hoofderfpachter een andere canon is overeengekomen dan dat de hoofderfpachter is overeengekomen met de eigenaar, terwijl de rechten en bevoegdheden van de beide rechtelijk gelijk zijn. Indien de hoofderfpachter dan wel hoofdopstaller een hogere canon of retributie verschuldigd is dan de ondererfpachter dan wel onderopstaller, of de verplichting tot voldoening van een canon of retributie geheel of gedeeltelijk is afgekocht, zal bij de beëindiging van het hoofdrecht ten gevolge van de afstand dan wel vermenging de eigenaar nog slechts de lagere, dan wel geen canon of retributie ontvangen.³⁶³ Bij wet is bepaald dat afstand en vermenging niet ten nadele werken van hen die op het tenietgaande beperkte recht op hun beurt een beperkt recht hebben.³⁶⁴ Let wel, de eigenaar wordt alleen geconfronteerd met een conversie, nadat hij aan de vestiging van het onderrecht zijn instemming heeft verleend. In deze situatie zal de eigenaar zijn recht op (een gedeelte van) de canon of retributie verliezen, maar de gerechtigde tot het geconverteerde beperkt zakelijk recht zal er geen ander recht (met een hogere waarde) door verkrijgen. Van een belaste verkrijging zal geen sprake zijn.

³⁶³ Zie ook Groene Serie, Zakelijke rechten artikel 93 Boek 5 BW, aantekening 2 (mr. F.J. Vonck).

³⁶⁴ Artikel 3:81 lid 3 Burgerlijk Wetboek. Zie ook het artikel van J.C. van Straaten in het WPNR 2016, 7101.

Hier staat tegenover dat de canon of retributie, die wordt voldaan door de gerechtigde tot het onderrecht, hoger kan zijn dan die wordt voldaan voor het hoofdrecht, ondanks dat de rechten en bevoegdheden van beide rechten hetzelfde zijn. De wet bepaalt dat de opzegging en vermenging ook niet ten voordele mogen werken van de gerechtigde tot het onderrecht.³⁶⁵ De gerechtigde tot het onderrecht zal na de conversie nog steeds de hogere canon of retributie dienen te voldoen. Ook in dit geval zal er in economische zin voor de beperkt zakelijk gerechtigde niets wijzigen en zal hij ook in dit geval (ook in economische zin) geen ander recht (met een hogere waarde) verkrijgen, zodat er geen sprake kan zijn van een heffing van overdrachtsbelasting. De eigenaar zal na de conversie gerechtigd worden tot een hogere canon. Vóór de conversie kwam deze hogere canon de hoofderfpachter toe. De eigenaar gaat er dan ook in economische zin op vooruit. Toch zal de conversie niet leiden tot een belaste verkrijging door de eigenaar, ondanks dat hij er in economische zin op vooruit gaat. In het systeem van de wet wordt de waarde van de schuldplichtigheid betrokken in de waarde van het beperkt zakelijk recht. Zo zal ook bij de verkrijging van het onderrecht overdrachtsbelasting worden geheven over de waarde van het recht met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid. De waarde van het onderrecht komt toe aan de ondererfpachter of onderopstaller en bevat dan ook zowel de waarde van het recht als de waarde van de schuldplichtigheid. Hoewel de eigenaar het genot krijgt van een hogere canon, komt de waarde van de schuldplichtigheid, gezien het systeem van de wet, toe aan de gerechtigde tot het onderrecht en zal de eigenaar ten gevolge van de conversie geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waarde van de schuldplichtigheid.³⁶⁶

4.9. Overdracht hoofdrecht

Zowel het hoofdrecht als het onderrecht zijn gedurende hun bestaan (in beginsel) overdraagbaar. Voor beide rechten geldt dat de grondslag van heffing wordt gevormd door de som van de waarde van het recht en de waarde van de schuldplichtigheid. De grondslag is voor beide rechten gemaximeerd tot de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak zelf. Hoewel het hoofdrecht niet minder rechten heeft (lees: kan hebben³⁶⁷) dan het onderrecht, is niet bepaald dat de grondslag van heffing van het onderrecht wordt gemaximeerd op de waarde van het hoofdrecht.

Bij de verkrijging van een hoofdrecht (zijnde een beperkt zakelijk recht) waarop een onderrecht is gevestigd, zal de bepaling van de grondslag van heffing als volgt verlopen. De waarde van het hoofdrecht wordt bepaald door de waarde van het recht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid), te vermeerderen met de waarde van de schuldplichtigheid³⁶⁸ en te verminderen met de waarde van de schuldplichtigheid van het onderrecht.³⁶⁹ De waarde van het hoofdrecht

³⁶⁵ Artikel 3:81 lid 3 Burgerlijk Wetboek.

³⁶⁶ Welke immers toekomt aan de gerechtigde tot het onderrecht.

³⁶⁷ Onverminderd het bepaalde in artikel 5:118a lid 1 Burgerlijk Wetboek.

³⁶⁸ Artikel 11 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁶⁹ Artikel 11 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

(waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid van dat recht) kan verdampen door een hogere canon te bedingen bij het onderrecht dan verschuldigd is voor het hoofdrecht van erfpacht. De waarde van het hoofdrecht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) zal voor de heffing van overdrachtsbelasting verdampt zijn, wanneer de waarde van de aanvullende schuldplichtigheid gelijk is aan de waarde van het hoofdrecht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid). In zakelijke verhoudingen zal de canon bij de vestiging van het onderrecht (met een overgang van alle rechten en bevoegdheden) zodanig worden vastgesteld, dat de waarde van het hoofdrecht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) verdampt. In het geval aan het hoofdrecht geen rechten en bevoegdheden meer toekomen, zal in het economisch verkeer aan dit recht geen waarde meer toekomen.

Indien ter zake van het onderrecht de verplichting tot voldoening van een schuldplichtigheid geheel of gedeeltelijk is afgekocht, zal de vergoeding (lees: de waarde), die tussen partijen overeen wordt gekomen bij de verkrijging van het hoofdrecht, lager zijn dan in het geval de bedoelde schuldplichtigheid niet zou zijn afgekocht. Hiermee zal ook de waarde van het onderrecht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) in mindering strekken op de grondslag van heffing.

4.10. Wijziging van het beperkt zakelijke recht

Om verschillende redenen kan het noodzakelijk dan wel wenselijk zijn om de voorwaarden en bepalingen, waaronder het beperkt zakelijk recht is uitgegeven, te wijzigen. Hierbij kan gedacht worden aan het wijzigen van de bestemming, zodat het beoogd gebruik van de onroerende zaak door de beperkt zakelijk gerechtigde is toegestaan. De voorwaarden en bepalingen kunnen zodanig worden gewijzigd dat er op grond van het civiele recht sprake zal zijn van een nieuw recht. Het is echter niet eenvoudig om vast te stellen, wanneer op grond van het civiele recht nog steeds sprake is van het oude recht en wanneer sprake is geweest van de vestiging van een nieuw recht tegen afstand van het oude recht.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting heeft de wetgever bepaald dat elke wijziging van het recht wordt gezien als de afstand van een oud recht en de verkrijging van een nieuw recht.³⁷⁰ Voor de heffing van overdrachtsbelasting zou zowel de verkrijging door de hoofdgerechtigde in verband met de afstand door de beperkt gerechtigde, belast kunnen zijn als ook de verkrijging door de beperkt gerechtigde bij de vestiging van het nieuwe recht. Ter voorkoming van een onevenredige belastingdruk wordt bij de wijziging van het recht de overdrachtsbelasting berekend over het verschil in waarde tussen de beperkte rechten. Wordt uitsluitend de schuldplichtigheid gewijzigd, dan wordt het verschil in waarde op nihil gesteld. De gekozen opzet komt voort uit de gedachte de genotvermeerdering voor de beperkt zakelijk gerechtigde te

³⁷⁰ Artikel 6 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

belasten.³⁷¹ Deze gedachte komt goed tot uiting in het geval kort voordat het beperkt zakelijk recht eindigt, de duur van het recht wordt verlengd. De waarde zal hiermee toenemen en er zal overdrachtsbelasting worden geheven over deze waardetoeename. Hiermee wordt dan ook voorkomen dat partijen de heffing van overdrachtsbelasting frustreren door bijvoorbeeld een recht van erfpacht te vestigen met een duur van één jaar, waarna er een wijziging volgt voor de duur naar onbepaalde tijd.

De hiervoor bedoelde maatregelen leiden tot een heffing van overdrachtsbelasting over de aanvullende verkrijging van een belang in de onroerende zaak, dan wel de afstand van een dergelijk belang in de onroerende zaak. Een en ander past binnen het karakter van de heffing van overdrachtsbelasting als rechtsverkeersbelasting en de bedoelde gedachte van de wetgever om te heffen over de genotvermeerdering van de beperkt zakelijk gerechtigde dan wel de eigenaar. De aanvullende waarde (als zijnde het verschil in waarde) zal zich veelal laten vertalen in een aanvullende vergoeding die de beperkt zakelijk gerechtigde ten tijde van de wijziging zal voldoen aan de hoofdgerechtigde. In plaats hiervan kunnen partijen uiteraard ook een wijziging aanbrengen in de hoogte van de schuldplichtigheid.

Indien uitsluitend de schuldplichtigheid wordt gewijzigd, zal het verschil in waarde op nihil worden gesteld.³⁷² Aan het beperkt zakelijk recht (waarbij rekening is gehouden met de overeengekomen schuldplichtigheid) komt een waarde toe in het geval de overeengekomen schuldplichtigheid lager is dan een marktconforme vergoeding op dat moment. Bij het wijzigen van de schuldplichtigheid zal ook de bedoelde waarde (waarbij rekening is gehouden met de overeengekomen schuldplichtigheid) wijzigen. De totale waarde van het recht, als zijnde de som van de waarde van het recht (waarbij rekening is gehouden met de overeengekomen schuldplichtigheid) en de waarde van de schuldplichtigheid, wijzigt echter niet. Van een heffing van overdrachtsbelasting kan dan ook geen sprake zijn.³⁷³ Echter, in het geval de schuldplichtigheid wordt gewijzigd in verband met andere wijzigingen van het recht, zal bedoelde faciliteit niet gelden en zal overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over het waardeverschil. Een en ander heeft tot gevolg, dat ook overdrachtsbelasting verschuldigd is over de verhoging van de schuldplichtigheid die geen verband houdt met de wijziging van het recht en derhalve onbelast zou kunnen zijn. Deze heffing past niet in het door de wetgever gekozen systeem en is onwenselijk. Uitsluitend de genotvermeerdering zou dienen te leiden tot heffing van overdrachtsbelasting. De wet zou in die zin aangepast dienen te worden, dat voor de heffing van overdrachtsbelasting onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds de onbelaste aanpassing van de schuldplichtigheid, die verband houdt met de aanpassing van de schuldplichtigheid aan de waardeontwikkeling van het vastgoed, en anderzijds de belaste aanpassing van de schuldplichtigheid die verband houdt met de overige aanpassingen van het recht. Een vergelijkbaar resultaat zou ontstaan door het passeren van een tweetal notariële akten, waarbij in de eerste akte de schuldplichtigheid wordt aangepast in verband

³⁷¹ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, nr. 10560, nr. 3.

³⁷² Artikel 9 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁷³ Zie verder de paragrafen 4.3 en 4.5.

met de waardeontwikkeling van de onroerende zaak en in de tweede akte waarbij de overige bepalingen alsmede de schuldplichtigheid (nogmaals) worden aangepast.

Bij de letterlijke lezing van artikel 6 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer valt op dat niet als eis wordt gesteld, dat het oude en het nieuwe recht beide dezelfde onroerende zaak dienen te betreffen. De gedachte komt dan ook op dat van de bedoelde saldomethode gebruik gemaakt kan worden, in het geval een erfpachter afstand doet van een recht van erfpacht op een perceel in Vlagtwedde tegen verkrijging van een recht van erfpacht op een perceel in Vaals van dezelfde eigenaar. Bij de invoering van de wet is aangegeven dat de saldomethode beoogt de genotvermeerdering bij de beperkt zakelijk gerechtigde dan wel bij de eigenaar van de onroerende zaak te belasten.³⁷⁴ Toch bevreedt het dat niet eenvoudigweg de toevoeging in de wet is opgenomen dat de saldomethode alleen van toepassing is in geval het dezelfde onroerende zaak betreft.

4.11. Levering onder voorbehoud van een beperkt recht

De eigenaar van een onroerende zaak kan zijn eigendomsrecht omzetten in een beperkt zakelijk recht door de hoofdgerechtigdheid van de onroerende zaak aan een ander over te dragen onder voorbehoud van het beperkt zakelijk recht. Deze conversie wordt om verschillende redenen ingezet. De eigendom van een onroerende zaak zou geleverd kunnen worden aan een investeerder, onder voorbehoud van een recht van erfpacht eventueel aangevuld met een recht van opstal, teneinde de (grond)waarde te financieren. De voormalig eigenaar verkrijgt op deze wijze liquiditeiten om andere investeringen te kunnen plegen. Na de conversie zal deze gehouden zijn om periodiek aan zijn schuldplichtigheid te voldoen.

Hiermee kan de conversie worden aangemerkt als alternatief voor een zogenoemde sale and lease back transactie. Bij een reguliere sale and lease back transactie wordt de onroerende zaak overgedragen aan een koper onder het gelijktijdig aangaan van een huurovereenkomst, waarbij de koper als verhuurder optreedt en de verkoper als huurder. In plaats hiervan kan ook de eigendom van de onroerende zaak worden overgedragen onder voorbehoud van een recht van erfpacht. De voorwaarden en bepalingen waaronder het recht van erfpacht wordt gevestigd, kunnen min of meer overeenkomen met een reguliere huurovereenkomst. De overeengekomen periodieke betaling door de verkoper aan de koper voor het gebruik van de onroerende zaak is canon in plaats van huur. Ook hier bestaat de mogelijkheid om aanvullende bepalingen op te nemen zoals een canonvrije periode dan wel een indexatie en aanpassing van de periodieke betalingsverplichting zoals deze zouden kunnen gelden in een huurrelatie. Voor de verkoper zal als erfpachter de mogelijkheid kunnen bestaan om het aan hem toekomende recht van erfpacht te vervreemden of te bezwaren met een hypotheekrecht.

³⁷⁴ MvT, Kamerstukken II, 1969-1970, nr. 10560, nr. 3.

In de praktijk maakten partijen gebruik van erfpacht in plaats van huur, onder meer om overdrachtsbelasting te besparen. Op grond van de toenmalige wetgeving werd de waarde van de schuldplichtigheid in mindering gebracht op de grondslag van heffing. Dit is niet het geval voor de waarde van de huurstroom. Bij wijze van voorbeeld kan aan de volgende casus worden gedacht.

Een eigenaar wenst de waarde van de hem toekomende grond met opstallen van EUR 2.000.000 te verzilveren, waarbij hij het gebruik van de grond en opstallen (kantoorgebouw) behoudt. Tussen partijen zou er een reguliere overdracht overeengekomen kunnen worden en een terughuur voor 20 jaar van dezelfde zaak tegen een jaarlijkse huursom van EUR 200.000. Alsdan zou overdrachtsbelasting verschuldigd zijn bij de verkrijging van de eigendom van de grond met opstallen over de waarde van de volle eigendom, zijnde EUR 2.000.000, zodat EUR 120.000 aan overdrachtsbelasting verschuldigd is.

In plaats hiervan kunnen partijen ook overeenkomen om de hoofdgerechtigdheid van de grond en opstallen over te dragen onder voorbehoud van een (tijdelijk) recht van erfpacht, voor een periode van 20 jaar. De voorwaarden en bepalingen zouden min of meer overeen kunnen komen met die van een huurovereenkomst. In plaats van een huur zou een canon overeengekomen kunnen worden van EUR 200.000. Alsdan zou overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waarde van de grond en opstallen zijnde EUR 2.000.000, te verminderen met de waarde van de schuldplichtigheid, zijnde EUR 2.330.000, zodat er geen overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Onder omstandigheden zullen de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht van erfpacht werd gevestigd in economische zin niet beduidend verschillen van die van de huurovereenkomst. Het gebruik van een dergelijke constructie om overdrachtsbelasting te besparen is thans door de wetgever bestreden³⁷⁵ door de waarde van de schuldplichtigheid niet meer in mindering te doen laten strekken op de grondslag van heffing, indien eigendom wordt verkregen door een levering onder voorbehoud van een erfdienstbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal ten behoeve van diegene die de eigendom vervreemdt. Hierbij merk ik op dat dit geldt voor alle overdrachten van de eigendom onder voorbehoud van een recht van erfpacht, opstal of erfdienstbaarheid, ongeacht het feit of deze in economische zin al dan niet overeenkomt met een huurverhouding. In de betreffende bepaling wordt gesproken over de verkrijging van de eigendom van de onroerende zaak onder voorbehoud van een recht van erfpacht, opstal of erfdienstbaarheid. Op grond van artikel 2 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer wordt onder verkrijging tevens verstaan de verkrijging van de economische eigendom. De erfpachter die in economische zin gerechtigd is tot de opstallen, kan in bepaalde gevallen zijn recht van erfpacht overdragen tezamen met de economische eigendom van de opstallen onder voorbehoud van een onderrecht van erfpacht. Bij het onderrecht zou hij een canon kunnen voldoen die is gerelateerd aan de waarde van het perceel alsmede aan de waarde van de opstallen. Hiermee verblijft de economische eigendom van de

³⁷⁵ Wet van 23 december 2015 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2016), staatsblad 2015, 538

opstallen aan de hoofderfpachter. Alsdan zal ook de grondslag van heffing bij de verkrijging van die eigendom niet worden verminderd met de waarde van de schuldplichtigheid. Het lot van de erfpachter, die zijn recht op de economische eigendom van de opstallen wenst te converteren in een zakelijk gebruiksrecht, treft hiermee dan ook hetzelfde lot.³⁷⁶

Met het bepaalde in artikel 11 lid 4 onderdeel b Wet op belastingen³⁷⁷ van rechtsverkeer wordt de constructie³⁷⁸ bestreden waarbij een vennootschap eerst een onroerende zaak onder voorbehoud van een erfdiensbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal aan een concernvennootschap levert, waarbij voor de heffing van overdrachtsbelasting de interne reorganisatievrijstelling³⁷⁹ van toepassing is. Daarna draagt de concernvennootschap de bloot eigendom over aan een derde partij. De erfdiensbaarheid, het recht van erfpacht of het recht van opstal blijft voorbehouden aan de vennootschap die de bloot eigendom als eerste overdroeg. Zonder het bepaalde in artikel 11 lid 4 onderdeel b van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, valt een dergelijke verkrijging niet onder de uitzondering van artikel 11 lid 4 onderdeel a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en zou alsnog de waarde van de schuldplichtigheid in mindering gebracht kunnen worden bij de bepaling van de grondslag van heffing. Na verloop van een periode van drie jaar (nadat gebruik is gemaakt van de interne reorganisatievrijstelling) zal, gezien de tekst van de wet, de beperking geen werking meer hebben. Na verloop van de drie jaar zal de schuldplichtigheid (weer) in mindering strekken op de vergoeding bij de verkrijging van de hoofdgerechtigdheid. Een en ander zou een partij ertoe kunnen brengen om alvast de eigendom te splitsen (hoofdgerechtigdheid en erfpacht) in verschillende vennootschappen, om later de mogelijkheid te hebben om de hoofdgerechtigdheid als belegging te kunnen verkopen waarbij een aanzienlijke besparing van overdrachtsbelasting kan worden bereikt. Een en ander geldt ook voor opvolgende verkrijgingen van die hoofdgerechtigdheid. Dit past overigens in het systeem van de wet.³⁸⁰

³⁷⁶ Zie in deze ook (belastingplan 2016) MvT, Kamerstukken II, 2015-2016, nr. 34302, nr 3.p. 64.

³⁷⁷ welke bepaling luidt:

4. Het tweede lid is niet van toepassing indien:
enzovoorts

b. eigendom wordt verkregen, welke is bezwaard met een erfdiensbaarheid, een recht van erfpacht of een recht van opstal, indien het desbetreffende beperkte recht was gevestigd tegelijk met of binnen drie jaar voorafgaand aan de verkrijging en ter zake van de vestiging van het beperkte recht of een daarmee samenhangende verkrijging van bloot eigendom de vrijstelling, bedoeld in artikel 15, eerste lid, onderdeel h, van toepassing was.

³⁷⁸ (belastingplan 2016) MvT kamerstuk 34302, nr 3 (vergaderjaar 2015-2016).

³⁷⁹ artikel 15, eerste lid, onderdeel h Wet op belastingen van rechtsverkeer in samenhang met artikel 5b Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer.

³⁸⁰ Voor wat betreft de periode van 3 jaar vermeldt de MvT (Kamerstukken II, 2015-2016, nr. 34302, nr. 3: *Met de voorgestelde driejaarstermijn wordt*

Indien de door de toepassing van lid 4 van artikel 11 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer de grondslag van heffing niet is verminderd met de waarde van de schuldplichtigheid, zou bij een volgende verkrijging van het beperkt zakelijk recht nogmaals overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waarde van de schuldplichtigheid. Dit wordt als onwenselijk aangemerkt, in verband waarmee in lid 5 een faciliteit wordt geboden om een dubbele heffing te voorkomen.³⁸¹

Bij de andere optie zal de eigenaar de volle eigendom van de onroerende zaak leveren aan zijn opvolger die vervolgens (en aansluitend) ten behoeve van de voormalig eigenaar een beperkt zakelijk recht vestigt. Alsdan zal er civielrechtelijk sprake zijn van een tweetal verkrijgingen, te weten de levering van de volle eigendom en de vestiging van het beperkt zakelijk recht. Beide verkrijgingen vormen een aangrijpingspunt voor de heffing van overdrachtsbelasting. Bij de verkrijging van de volle eigendom zal overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waarde daarvan. Bij de vestiging van het beperkt zakelijk recht zal het bepaalde van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing zijn. De overdrachtsbelasting die in dit geval wordt geheven, zal dan ook hoger uitkomen dan in het hiervoor bedoelde geval waarbij er een overdracht plaatsheeft van de hoofdgerechtigdheid onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Dit zal het geval zijn, indien de waarde van het beperkt zakelijk recht minder bedraagt dan de waarde van de volle eigendom.

4.12. Opvolgende verkrijging

Binnen een rechtsverkeersbelasting die de verkrijging van onroerende zaken belast, past de gedachte dat elke verkrijging wordt belast. Onder omstandigheden zou hierdoor een onevenredige belastingdruk kunnen ontstaan. Dit zal zich voordoen in die situatie waarin de verkrijgingen van hetzelfde goed elkaar snel opvolgen. De wetgever heeft er voor gekozen om een faciliteit te bieden voor verkrijgingen die binnen zes maanden na elkaar plaatshebben.³⁸²

aangesloten bij de gangbare termijn in de overdrachtsbelasting om misbruik van faciliteiten te voorkomen.

³⁸¹ Lid 5 luidt:

Wanneer een verkrijging als bedoeld in het vierde lid wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in het eerste lid, door dezelfde verkrijger of een rechtsopvolger onder algemene titel en met betrekking tot dezelfde onroerende zaak, wordt de maatstaf van heffing bij de opvolgende verkrijging verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging: a. overdrachtsbelasting was verschuldigd welke niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting; of b. omzetbelasting was verschuldigd welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.

³⁸² Bij algemene maatregel van bestuur kan, indien de ontwikkelingen van de vastgoedmarkt daartoe aanleiding geven, in afwijking van het eerste lid

Deze faciliteit is echter beperkt tot de verkrijging van “dezelfde goederen”. Voor die gevallen waarin de hoofdgerechtigde het beperkt zakelijk recht verkrijgt en vervolgens de volle eigendom overdraagt op een opvolgend eigenaar, zal bedacht moeten worden dat zowel de hoofdgerechtigdheid als het beperkt zakelijk recht dezelfde zaak betreffen en beide onderdeel uitmaken van de (eigenaars)rechten en bevoegdheden die aan de zaak ontleend kunnen worden. Het beperkt zakelijk recht en de onroerende zaak waarop dit recht rust, worden voor deze faciliteit als dezelfde goederen aangemerkt.

Voor wat betreft de mate waarin gebruik gemaakt kan worden van deze faciliteit zal het aandeel van het beperkt zakelijk recht (als zijnde de som van de waarde van het recht en de waarde van de schuldplichtigheid) ten opzichte van de waarde van de volle eigendom bezien moeten worden.

4.13. Onroerend goed lichamen

Wanneer een onroerende zaak dan wel een recht waaraan deze is onderworpen, is ingebracht in een rechtspersoon, zal de verkrijging van de gerechtigdheid tot die rechtspersoon, onder omstandigheden eveneens belast dienen te zijn. Hiertoe is bepaald dat de verkrijging van bepaalde lidmaatschappen van coöperaties en verenigingen alsmede de verkrijging van aandelen in bepaalde andere lichamen, onder voorwaarden is belast.³⁸³

Bij de verkrijging van lidmaatschappen van coöperaties en verenigingen zal veelal gedacht worden aan de coöperatieve flatexploitatie vereniging waarvan de lidmaatschappen recht geven op het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebruik van een in Nederland gelegen gebouw of een gedeelte daarvan, dat blijkens zijn inrichting bestemd is om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Als lid van de coöperatie of vereniging zal men gerechtigd zijn (met de andere leden) tot het vermogen van de rechtspersoon en daarnaast het exclusief gebruik hebben van een bepaald gedeelte van het gebouw. De overdracht van een dergelijk lidmaatschap zal voor de heffing van overdrachtsbelasting worden aangemerkt als (belaste) verkrijging. In die gevallen waarin de coöperatie gerechtigd is tot een recht van erfpacht, zal bij de verkrijging van het lidmaatschap ook de waarde van de schuldplichtigheid betrokken dienen te worden voor de bepaling van de grondslag van heffing. Immers, artikel 10 Wet op belastingen van rechtsverkeer geeft aan dat de waarde van aandelen en rechten, als bedoeld in artikel 4, eerste lid, gelijk is aan de waarde van de goederen als bedoeld in artikel 2, te weten de goederen die door die aandelen of rechten middellijk of onmiddellijk worden vertegenwoordigd. Voor wat betreft de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid zal aangesloten worden bij de statutaire verdeling van de canon/retributie.

tijdelijk een afwijkende termijn worden vastgesteld waarbij voor woningen en niet-woningen een verschillende termijn gehanteerd kan worden en voor zover nodig kan worden voorzien in overgangsrecht.

³⁸³ Artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer

Ook bij de verkrijging van een wettelijk bepaald belang in lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, kan sprake zijn van een heffing van overdrachtsbelasting. Als voorwaarde voor de belastbaarheid geldt echter dat de verkrijger een bepaald belang in het lichaam dient te verkrijgen en dat het dient te gaan om lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarvan de bezittingen op het tijdstip van de verkrijging, of op enig tijdstip in het daaraan voorafgaande jaar, grotendeels bestaan of hebben bestaan uit onroerende zaken en tegelijkertijd ten minste 30% van de bezittingen bestaat of heeft bestaan uit in Nederland gelegen onroerende zaken, mits de onroerende zaken, als geheel genomen, op dat tijdstip geheel of hoofdzakelijk dienstbaar zijn of waren aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken. De hiervoor bedoelde bezitsei legt een verband tussen de totale bezittingen van het lichaam en het aandeel daarin van de onroerende zaken. De betreffende bepaling geeft niet aan hoe de bezittingen van het lichaam gewaardeerd moeten worden. Bij de totstandkoming van de wet is echter bepaald dat, ook bij de beoordeling of voldaan is aan de bezitsei, voor de waardering van de onroerende zaken uitgegaan moet worden van de waarde in het economisch verkeer.³⁸⁴ De Hoge Raad heeft geoordeeld dat onder waarde in het economisch verkeer is te verstaan de prijs, die bij aanbidding ter verkoop op de voor het goed meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde besteed zou zijn.³⁸⁵ Voor wat betreft beperkt zakelijk rechten zal evenwel gelden dat de waardering dient overeen te komen met de waarde waarbij de beperkt zakelijke rechten in de heffing worden betrokken, als deze rechtstreeks verkregen zouden worden. Het beperkt zakelijk recht zal dan ook een waarde moeten toekomen waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd. Ook bij de bepaling van de grondslag van heffing zal dit dienen te gelden. Op deze wijze zal de verkrijging van een beperkt zakelijk recht via een aandelenbelang tot een vergelijkbare heffing leiden als dat beperkt zakelijk recht direct zou zijn verkregen. Een dergelijke opzet past in de wijze van heffing waarin de aandelen vereenzelvigd dienen te worden met de onroerende zaak waartoe de aandelen indirect het recht geven.

4.14. Samenvatting en conclusies

Overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen. Hierbij wordt aangesloten bij het civiele recht. Beperkt zakelijke rechten worden dan ook, zowel civielrechtelijk als voor de heffing van overdrachtsbelasting, aangemerkt als rechtgevend op een gedeelte van de (eigenaars)rechten en bevoegdheden ter zake van de onroerende zaak waarop zij betrekking hebben. De som van de waarde van de beperkt zakelijke rechten en de waarde van de hoofdgerechtigdheid (de eigendom belast met de beperkt zakelijke rechten) zal dan ook in theorie de waarde van de volle eigendom dienen te

³⁸⁴ Artikel 52 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

³⁸⁵ HR 6 maart 1963, zaak 14 995, ECLI:NL:HR:1963:AX7927 (BNB 1963/113).

vertegenwoordigen³⁸⁶. De grondslag van heffing bij de verkrijging van de hoofdgerechtigdheid is beperkt tot de waarde hiervan. Er wordt rekening gehouden met de waarde die toekomt aan de beperkt zakelijk gerechtigde.

De grondslag van heffing bij de verkrijging van beperkt zakelijke rechten wordt gevormd door de waarde van het recht, waarbij de tegenprestatie als minimumgrens geldt. De waarde van het recht wordt bepaald door de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht is of wordt gevestigd. Bij de bepaling van de grondslag van heffing wordt in de opzet van de wet het waardedrukkend effect van een overeengekomen canon of retributie geneutraliseerd. De schuldplichtigheid wordt door de wetgever aangemerkt als een persoonlijke schuldvordering die bij de verkrijging van een beperkt zakelijk recht de grondslag van heffing niet behoort te beïnvloeden. Hiertoe wordt de grondslag van heffing bepaald op de som van de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) en de waarde van de schuldplichtigheid. De waarde van de schuldplichtigheid wordt forfaitair vastgesteld. De forfaitair vastgestelde waarde van de schuldplichtigheid zou in de opzet van de wetgever de waarde in het economisch verkeer van de schuldplichtigheid dienen te benaderen. Het forfait gaat sinds lange tijd uit van een rekenrente van 6% en is dan ook niet aangepast aan de wijzigingen op de kapitaalmarkt. Een en ander kan ertoe leiden dat de grondslag van heffing hoger (of lager) kan worden vastgesteld dan dat deze zou worden vastgesteld, indien de schuldplichtigheid op marktwaarde in de grondslag van heffing wordt betrokken. Dit is mede gezien de doelstelling van de wetgever onwenselijk. Een periodieke aanpassing van de rekenrente en daarmee het forfait zou ertoe kunnen leiden dat de waarde van de schuldplichtigheid meer in lijn wordt gebracht met de waarde in het economisch verkeer van de schuldplichtigheid. De grondslag van heffing wordt, zoals aangegeven, gesteld op de waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid), te vermeerderen met de waarde van de schuldplichtigheid. De eerst bedoelde waarde zal zich vertalen in een koopsom bij de overdracht van het recht door de beperkt zakelijk gerechtigde aan zijn rechtsopvolger. Deze zal bereid zijn om een koopsom te voldoen (waaruit blijkt dat het recht een waarde vertegenwoordigt), indien de rechten en bevoegdheden van het beperkt zakelijk recht een hogere schuldplichtigheid rechtvaardigen. Ofwel de schuldplichtigheid is lager dan dat deze ten tijde van de verkrijging markconform zou worden vastgesteld. Indien echter de schuldplichtigheid hoger is dan de rechten en bevoegdheden, die uit het beperkt zakelijk recht voortvloeien, rechtvaardigen, zal het recht een negatieve waarde hebben. Deze negatieve waarde van het recht wordt verrekend met de waarde van de schuldplichtigheid. Deze negatieve waarde zal zich vertalen in een vergoeding die de vervreemder voldoet aan de verkrijger. Door de te hoge schuldplichtigheid zou de berekende waarde hoger kunnen uitkomen dan de waarde van de onroerende zaak zelf. De grondslag van heffing bij de

³⁸⁶ M. de Koe geeft echter in het artikel “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd” (WPNR (2013, 6977)) dat de som van de waarde van het recht van erfpacht en van de bloot eigendom veelal niet gelijk is aan de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak. De gesuggereerde theorie zal dan ook geen recht doen aan de maatschappelijke werkelijkheid.

verkrijging van een beperkt zakelijk recht wordt echter niet hoger vastgesteld dan de waarde van de onroerende zaak zelf. Bij de bepaling van de grondslag van heffing zal rekening gehouden moeten worden met toekomstige aanpassingen van de hoogte van de schuldplichtigheid. Indien deze wijzigingen onzeker zijn, zal de bepaling schattenderwijze dienen te geschieden. Ik heb er in dit hoofdstuk, net als voor de heffing van omzetbelasting, voor gepleit om het forfait buiten werking te stellen.³⁸⁷ Alsdan zou de grondslag van heffing worden bepaald op de waarde in het economisch verkeer van die rechten, waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd. De bepaling van deze waarde kan aan deskundigen worden overgelaten op basis van de waarde van de onroerende zaak en de rechten en bevoegdheden die voor een bepaalde duur toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde. De huidige forfaitaire berekening zou moeten leiden tot een eenvoudige bepaling van de waarde van de schuldplichtigheid (en daarmee van het recht), die de waarde in het maatschappelijk verkeer zou moeten benaderen. Ik heb aangetoond dat dit thans niet altijd het geval is. Door de waarde van het recht over te laten aan deskundigen wordt de bepaling van de grondslag vereenvoudigd en wordt meer recht gedaan aan het rechtskarakter van de heffing van overdrachtsbelasting, die beoogt de economische waarde te belasten van hetgeen ten gevolge van de (rechts)handeling wordt verkregen. Mocht de praktijk echter behoefte hebben aan een forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid, dan zou deze mogelijk als alternatief kunnen gelden voor de waardering door deskundigen. Dit zal een stimulans kunnen opleveren voor de wet- en besluitgever om het forfait op regelmatige basis aan te passen, teneinde de waardering actueel te houden. Het forfait zou dan moeten leiden tot een eenvoudiger waardebepaling. Zo zou een eventuele, gangbare indexatie in het forfait betrokken kunnen worden.

De waarde van het recht (waarbij rekening wordt gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid) zal toenemen door de (gedeeltelijke) vooruitbetaling dan wel de afkoop van de periodieke schuldplichtigheid. Vooruitbetaling dan wel afkoop wordt civielrechtelijk niet als verkrijging aangemerkt. Ook voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt deze niet (fictief) belast. Met een verschuiving tussen de waarde van het recht en de waarde van de schuldplichtigheid (binnen deze totale waarde) wijzigt de totale waarde van het recht (waarbij de invloed van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd) niet. Een en ander past in het systeem van de wet waarbij overdrachtsbelasting wordt geheven over de totale waarde van het recht inclusief de waarde van de schuldplichtigheid die wordt aangemerkt als persoonlijke schuldvordering. Bij afkoop of vooruitbetaling van de schuldplichtigheid zullen partijen de periode bepalen waarvoor de betaling van de canon of retributie wordt afgekocht, alsmede het bedrag waarvoor de beperkt zakelijk gerechtigde bevrijd zal worden van zijn

³⁸⁷ Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht zou kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdiensbaarheid zal gaan luiden:

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

geldelijke verplichting gedurende deze periode. Dit bedrag zal niet (zonder meer) in overeenstemming zijn met de waarde zoals deze op grond van het forfait zou worden vastgesteld. Gedacht kan worden aan een afkoopsom die (aanzienlijk) hoger of lager is dan de waarde zoals deze op grond van het forfait wordt berekend over de periode van de afkoop. De resterende waarde van de schuldplichtigheid wordt echter verminderd met de waarde zoals deze forfaitair wordt vastgesteld en niet met de afkoopsom. Een eventuele aanpassing van de rekenrente van het forfait zal hierop direct van invloed zijn.

De waarde van de schuldplichtigheid zal met het verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd verminderen. Bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht door verloop van de periode waarvoor het is gevestigd, met inbegrip van de tussentijdse beëindigingsgronden, zal aan de schuldplichtigheid geen waarde meer toekomen. Hetzelfde geldt voor de waarde van het beperkt zakelijk recht (waarbij rekening is gehouden met het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid). De grondslag van heffing zou bij het einde nihil bedragen. Overigens zal het tenietgaan bij het einde van het recht waarvoor het recht is gevestigd³⁸⁸ sowieso geen aangrijpingspunt voor de heffing van overdrachtsbelasting vormen, aangezien er geen sprake van een verkrijging. Het recht is slechts gevestigd voor de duur zoals bij de vestiging is overeengekomen. Dit geldt op gelijke wijze voor het beëindigen van het beperkt zakelijk recht op grond van de voorwaarden waaronder het recht is gevestigd. Er kan dan ook geen sprake zijn van de heffing van overdrachtsbelasting. De tussentijdse afstand en opzegging van het recht zullen daarentegen wel als verkrijging kunnen worden aangemerkt en als zodanig worden belast, tenzij een van partijen op grond van de voorwaarden de mogelijkheid heeft om zelf (zonder medewerking van de beperkt zakelijk gerechtigde) op te zeggen. Het opnemen van tussentijdse beëindigingsgronden zal leiden tot een lagere grondslag van heffing bij de vestiging van het recht, indien en voor zover naar inschatting het recht eindigt vóór het verloop van de (maximale) periode waarvoor het recht is gevestigd. De kans hierop zal ingeschat moeten worden. Het recht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) met een kortere duur heeft immers een lagere waarde.

Bij het einde van het beperkt zakelijk recht zullen de aanwezige opstallen in gebruik en/of eigendom overgaan op de grondeigenaar. Voor wat betreft het recht van opstal geldt, dat met dit einde de aangebrachte zaken door middel van natrekking worden verkregen door de grondeigenaar. Het economisch belang zal alsdan eveneens toekomen aan de grondeigenaar. De hiervoor bedoelde natrekking is belast met overdrachtsbelasting. Dit is anders bij het eindigen van een recht van erfpacht. Bij het einde van een recht van erfpacht zal er immers civielrechtelijk van natrekking geen sprake kunnen zijn. De natrekking heeft reeds plaatsgehad bij het aanbrengen van de opstallen. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt echter de overgang van het recht van gebruik van de aangebrachte opstallen bij het eindigen van het recht fictief (als natrekking) belast. De natrekking die plaatsheeft bij het aanbrengen van de opstallen is onder voorwaarden uitgesloten als verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting. Deze natrekking wordt wel (als verkrijging) belast met overdrachtsbelasting, indien ter zake van de aan te

³⁸⁸ Met inbegrip van de tussentijdse beëindiginggronden

brengen zaak omzetbelasting wordt geheven en de vergoeding tezamen met de verschuldigde omzetbelasting lager is dan de waarde en de verkrijger die omzetbelasting niet of niet nagenoeg geheel, in aftrek kan brengen. Deze regeling beoogt de verkrijging op grond van natrekking in ieder geval te belasten met overdrachtsbelasting in die gevallen, waarin er geen omzetbelasting geheven wordt over de waarde, die door de verkrijger niet in aftrek gebracht had kunnen worden. De verkrijger wordt geconfronteerd met deze (aanvullende) heffing van overdrachtsbelasting, omdat hij over een te lage grondslag (niet aftrekbare) omzetbelasting verschuldigd was. Onder omstandigheden zal de economische eigendom van de aangebrachte opstallen echter toekomen aan de erfpachter. Alsdan zal (onder meer) de verschuldigde canon zijn gerelateerd aan de waarde van de grond en niet (mede) aan de waarde van de aangebrachte opstallen. Hiermee ontstaat er een onderscheid tussen de juridische en de economische gerechtigdheid ter zake van de aangebrachte onroerende opstallen. Indien de erfpachter alsdan opstallen laat aanbrengen waarvoor hij een vergoeding verschuldigd is, die minder bedraagt dan de waarde van deze opstallen, zou de natrekking belast zijn met overdrachtsbelasting, indien de erfpachter niet gerechtigd is tot aftrek van omzetbelasting. De natrekking vindt echter (civielrechtelijk) plaats ten behoeve van de grondeigenaar, die op grond van de huidige wettekst geconfronteerd zou kunnen worden met de heffing van overdrachtsbelasting. Het is onjuist om de natrekking ten gunste van de grondeigenaar te belasten met overdrachtsbelasting, indien de vergoeding die de erfpachter verschuldigd is voor de aan te brengen zaak niet voldoende is om aan de wettelijke voorwaarde te voldoen en juist de erfpachter daarvan ook het voordeel geniet. De wet zal hierop aangepast moeten worden.

De wet biedt civielrechtelijk in een beperkt aantal gevallen de mogelijkheid om bepaalde beperkt zakelijke rechten te stapelen. Hiermee zal een beperkt zakelijk gerechtigde de mogelijkheid hebben om op zijn beurt een beperkt zakelijk recht te vestigen ten laste van de onroerende zaak waarop hij zijn rechten te gelde kan maken. Indien vervolgens het beperkt zakelijk recht (het hoofdrecht) van deze gerechtigde eindigt, zal onder omstandigheden het door hem ten behoeve van een derde gevestigde recht (onderrecht) blijven bestaan. Dit onderrecht zal hiermee promoveren tot een hoofdrecht. Indien de rechten en bevoegdheden van de beide rechten overeenkomen, zal de beëindiging van het hoofdrecht niet als verkrijging door de eigenaar aangemerkt kunnen worden. Ook in die gevallen waarin de schuldplechtigheden ongelijk zijn, zal het beëindigen van het hoofdrecht niet tot heffing van overdrachtsbelasting leiden. Dit zou alleen anders kunnen zijn, indien aan het onderrecht minder bevoegdheden toekomen, waarbij gedacht kan worden aan een onderrecht dat slechts is gevestigd op een kleiner perceelsgedeelte of een onderrecht dat een kortere, resterende duur kent. Alsdan zal het tenietgaan van het hoofdrecht er toe leiden, dat een gedeelte van het aan de eigenaar toekomende perceel wordt bevrijd van de last die een beperkt zakelijk recht op de onroerende zaak drukt. Een en ander past in het systeem van de wet.

Tussen de momenten waarop het beperkt zakelijk recht is gevestigd en tenietgaat is het partijen toegestaan het recht in mindere of meerdere mate te wijzigen. In bepaalde gevallen zal de wijziging met zich mee brengen dat de rechten en bevoegdheden van de beperkt zakelijk gerechtigde worden

uitgebreid of juist ingekort. Dit zal niet bij alle wijzigingen het geval zijn. Om de vermeerdering, dan wel vermindering van het beperkt zakelijk recht te kunnen belasten met overdrachtsbelasting bepaalt de wet, dat elke wijziging (fictief) wordt aangemerkt als de afstanddoening van het bestaande recht tegen de verkrijging van een nieuw recht, waarbij de grondslag van heffing wordt bepaald op het verschil tussen de waarden van de beide rechten. Indien ten gevolge van de wijziging het recht niet in waarde wijzigt, zal van een heffing van overdrachtsbelasting geen sprake zijn. Bij een toename van de waarde zal deze waarde belast zijn bij de beperkt zakelijk gerechtigde, terwijl bij een vermindering van de waarde de grondeigenaar geconfronteerd zal kunnen worden met een heffing van overdrachtsbelasting. Partijen hebben ook de mogelijkheid om de schuldplichtigheid te wijzigen. Er zijn grofweg twee gevallen waarin dit zich zal voordoen. Enerzijds zal de schuldplichtigheid gewijzigd kunnen worden, doordat het recht ook anderszins wordt gewijzigd, waardoor er sprake is van een toe- of afname van de rechten die voortvloeien uit het recht. Deze wijziging zal belast zijn met overdrachtsbelasting. Anderzijds zal de schuldplichtigheid gewijzigd kunnen worden om deze aan te passen aan de alsdan geldende, marktconforme tarieven. Het waardeverschil wordt voor deze wijziging van het beperkt zakelijk recht op nihil gesteld, zodat een wijziging van de canon of retributie, om deze aan te passen aan marktconforme tarieven, niet leidt tot heffing van overdrachtsbelasting. Dit past in het systeem van de wet nu de totale waarde van het recht met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid niet wijzigt. In de praktijk zal het voorkomen dat de hiervoor vermelde twee gevallen, waarin de schuldplichtigheid wordt aangepast, zich verenigen op hetzelfde (rechts)moment en in één en dezelfde notariële akte worden vastgelegd. Naar mijn mening zou uit de tekst van de wet meer nadrukkelijk naar voren dienen te komen, dat in dergelijke gevallen er bij de wijziging van het beperkt zakelijk recht een onderscheid gemaakt moet worden tussen de wijziging van de rechten en bevoegdheden van het recht enerzijds en de wijziging van de schuldplichtigheid anderzijds. Vervolgens kan het waardeverschil in verband met de wijziging van de schuldplichtigheid, die niet ziet op de overige wijzigingen van het recht, op nihil worden gesteld. Hiermee kan worden voorkomen dat de beide wijzigingen kunstmatig in verschillende akten worden ondergebracht om het risico te ontlopen dat discussie ontstaat over het in de grondslag te betrekken waardeverschil. Overigens heb ik opgemerkt dat, hoewel de bedoeling van de wetgever duidelijk is, het bevreemdt dat bij de hiervoor bedoelde saldomethode van artikel 9 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer niet wordt bepaald, dat het dient te gaan om dezelfde onroerende zaak. Het zal niet de bedoeling van de wetgever zijn geweest om de saldomethode toe te staan, indien het beperkt zakelijk recht wordt gewijzigd in die zin dat het beperkt zakelijk recht na de wijziging op een geheel andere onroerende zaak komt te rusten.

Een beperkt zakelijk recht kan naast de reguliere vestiging daarvan ook ontstaan ten gevolge van de overdracht van de onroerende zaak, onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Hiermee kan de eigenaar zijn eigendomsrecht converteren in een beperkt zakelijk recht. Deze conversie kan dan plaatshebben zonder dat de eigenaar eerst de volle eigendom overdraagt, waarna zijn rechtsopvolger ten behoeve van hem beperkt zakelijk recht vestigt. De waarde van de schuldplichtigheid komt volgens het wettelijk

systeem immers aan de beperkt zakelijk gerechtigde toe. Een en ander heeft partijen er in het verleden toegebracht om een sale and lease back transactie vorm te geven in de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van een recht van erfpacht, teneinde overdrachtsbelasting te besparen. Hierbij zouden de voorwaarden en bepalingen min of meer gelijk kunnen zijn als deze zouden zijn overeengekomen in een huursituatie. Deze constructie is thans door de wetgever bestreden door te bepalen dat in de hiervoor bedoelde gevallen de waarde van de schuldplichtigheid niet meer in mindering gebracht mag worden op de waarde.

De overdracht onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht heeft echter nog steeds de voorkeur boven de overdracht van de onroerende zaak en een opvolgende vestiging van een beperkt zakelijk recht ten behoeve van de oorspronkelijk eigenaar. De grondslag van heffing zal in dat laatste geval (gebruikmakend van de faciliteit van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer) hoger zijn dan bij de verkrijging van de bloot eigendom. Immers, bij de levering van de onroerende zaak zal in eerste instantie over de gehele waarde van de onroerende zaak overdrachtsbelasting worden geheven en niet uitsluitend over de waarde van de bloot eigendom.

Civielrechtelijk wordt bepaald dat in de akte van vestiging kan worden opgenomen dat aan de erfpachter, opstaller, of de eigenaar van het heersend erf (bij erfdienstbaarheden) de verplichting kan worden opgelegd om aan de eigenaar op al dan niet regelmatig terugkerende tijdstippen een geldsom te betalen. Deze geldsom wordt aangemerkt als canon, respectievelijk retributie. Een andersoortige betaling (lees: dus niet bij wijze van voldoening van een geldsom) zal dan ook niet als canon of retributie worden aangemerkt. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt bepaald dat voor de bepaling van de heffing een canon, retributie of een huur tot andere zaken dan in geld gelijk wordt gesteld aan een canon, retributie of een huur tot een jaarlijks bedrag gelijk aan de waarde die aan die zaken in het economisch verkeer kan worden toegekend. Hiermee zal ook de waarde van de andersoortige betaling als schuldplichtigheid worden belast. Naar mijn mening is deze toevoeging onnodig. Indien deze andersoortige betaling achterwege gelaten zou worden bij de bepaling van de grondslag van heffing, zal de waarde van het recht immers hoger uitkomen nu er geen canon of retributie verschuldigd is dan wel deze niet als zodanig wordt aangemerkt. De overdrachtsbelasting wordt geheven over de waarde van het recht, waarbij het eventuele waardedrukkend effect van een schuldplichtigheid buiten beschouwing wordt gelaten. De grondslag van heffing zal dan worden gesteld op de waarde van het recht zonder rekening te houden met het waardedrukkend effect van een schuldplichtigheid. De waarde zal hoger liggen dan de eventuele, eenmalige tussen partijen overeen te komen vergoeding. De wet voorziet dan al in een systeem om tot een juiste maatstaf van heffing te komen. Toch kan deze bepaling ook geen kwaad en geeft wellicht meer houvast voor de praktijk.

Afgezien van de hiervoor gemaakte kanttekeningen lijkt de heffing van overdrachtsbelasting bij de verkrijging van beperkte zakelijke rechten als solitaire belasting³⁸⁹ te functioneren.

³⁸⁹ Hiermee beperk ik mij in deze tot uitsluitend de heffing van overdrachtsbelasting en laat ik buiten beschouwing de cumulatie met de heffing van omzetbelasting die in hoofdstuk 5 wordt behandeld

HOOFDSTUK 5

CUMULATIE OMZETBELASTING EN OVERDRACHTSBELASTING

5.1. Inleiding

De levering van goederen en diensten door als zodanig handelende ondernemers onder bezwarende titel is, behoudens een wettelijke vrijstelling, belast met omzetbelasting. De heffing van omzetbelasting komt voort uit de wens om het verbruik (in de zin van een besteding) te belasten. Daarnaast wordt de heffing van omzetbelasting aangemerkt als productiebelasting en verkeersbelasting.³⁹⁰ In die gevallen waarin de heffing van omzetbelasting onwenselijk is, wordt de betreffende handeling vrijgesteld. De wettelijke vrijstellingen vinden hun oorsprong in de Richtlijn. Zo is de levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede de verhuur van bepaalde onroerende zaken vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting. Deze vrijstelling kent echter een aantal uitzonderingen. Zo deelt de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein, niet in deze vrijstelling. Hiernaast kan, onder voorwaarden, zowel voor de levering als ook voor de verhuur van onroerende zaken gekozen worden om uitgezonderd te worden van de (wettelijke) vrijstelling. De (rechts)handeling ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, kan, onder omstandigheden, voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging worden aanmerkt van een in Nederland gelegen onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen. Deze verkrijging zal belast zijn met overdrachtsbelasting, behoudens een wettelijke vrijstelling.

Indien ter zake van de hiervoor bedoelde (rechts)handeling zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting is verschuldigd, is sprake van een cumulatie van beide heffingen. Onder omstandigheden zal deze cumulatie leiden tot een onwenselijke belastingdruk. Om deze onwenselijke cumulatie te voorkomen zal één van beide heffingen dienen terug te treden. De Richtlijn biedt lidstaten niet de mogelijkheid om een (rechts)handeling vrij te stellen van omzetbelasting in verband met een (onwenselijke) cumulatie met een nationale heffing, zoals die van de overdrachtsbelasting. De cumulatie van heffingen kan dan ook alleen worden voorkomen door de verkrijging vrij te stellen van de heffing van overdrachtsbelasting.

De in de wet opgenomen vrijstelling (die in de praktijk ook wel de samenloopregeling³⁹¹ wordt genoemd) stelt, onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, vrij van overdrachtsbelasting de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1^o Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b slotalinea van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de

³⁹⁰ Zie hoofdstuk 3.2.

³⁹¹ Artikel 15 lid 1 aanhef en sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer.

omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.³⁹² Deze vrijstelling geldt zowel voor de verkrijging van onroerende zaken als ook voor de verkrijging van beperkt zakelijke rechten. Voor wat betreft deze beperkt zakelijke rechten kan de vrijstelling zowel gelden in het geval de verkrijging voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt als de levering van goederen, als ook indien deze wordt aangemerkt als de (fictieve) verhuur van onroerende zaken.³⁹³ Vanuit het rechtskarakter van de beide heffingen kan worden gesteld, dat de heffing van omzetbelasting bij onroerende zaken zich richt op het verbruik (bij wijze van besteding) in de periode dat er sprake is van een nieuw vervaardigde onroerende zaak.³⁹⁴ De heffing van overdrachtsbelasting, daarentegen, richt zich als verkeersbelasting op alle verkrijgingen, met dien verstande dat er een vrijstelling wordt verleend in die gevallen waar er sprake is van een onwenselijke belastingdruk. Voor een onwenselijke belastingdruk ten gevolge van een cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting verleent de wet dan ook een vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting.

In dit hoofdstuk zal ik nagaan in welke gevallen er bij (rechts)handelingen die beperkt zakelijke rechten betreffen, sprake is van de cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting en of de samenloopregeling afdoende zorgdraagt voor het voorkomen van een onwenselijke belastingdruk. Hierbij wordt de cumulatie bij de verkrijging van de onroerende zaak zelf als uitgangspunt genomen. Ook zal ik nagaan in hoeverre de mogelijke pijnpunten bestreden kunnen worden door het wijzigen van de wet, op grond waarvan het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als een aandeel in de onroerende zaak. De mogelijkheid hiertoe heb ik besproken in hoofdstuk 3.11.

5.2. Verrijking als fictieve verhuur

De samenloopregeling is geschreven voor die gevallen waarin zich een cumulatie van omzet- en overdrachtsbelasting voordoet en het wenselijk is om de rechtshandeling van overdrachtsbelasting vrij te stellen. De cumulatie kan zich zowel voordoen in het geval de (rechts)handeling voor de heffing van

³⁹² Een en ander onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer, waarin wordt bepaald:

In afwijking van het eerste lid, onderdeel a, is de vrijstelling eveneens van toepassing indien:

- a. het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;*
- b. de verkrijging plaatsvindt binnen zes maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de eerdere ingangsdatum van een verhuur van dat goed; en*
- c. de verkrijging wordt opgenomen in een notariële akte die wordt verleden binnen de termijn waarbinnen de verkrijging dient plaats te vinden.*

³⁹³ Ofwel iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld.

³⁹⁴ Met inachtneming van een herzieningstermijn.

omzetbelasting wordt aangemerkt als levering van goederen, als ook indien deze als dienst kwalificeert. De dienst die voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden, die worden gesteld aan de verhuur van onroerende zaken, zal in beginsel zijn vrijgesteld. Deze vrijstelling kan echter door partijen, onder omstandigheden, terzijde worden geschoven.³⁹⁵ Dit zullen partijen (onder andere) doen, indien de verhuurder hiermee zijn recht op aftrek wenst te behouden ter zake van de aan hem met betrekking tot de onroerende zaak in rekening gebrachte omzetbelasting. Bovendien geeft partijen dit, onder voorwaarden, de mogelijkheid om ter zake van de verkrijging de samenloopregeling toe te passen. De Wet op de omzetbelasting 1968 bepaalt dat onder verhuur van onroerende zaken mede wordt begrepen de voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering.³⁹⁶ In hoofdstuk 3 heb ik al aangegeven, dat voor de heffing van omzetbelasting, van verhuur van onroerende zaken alleen sprake kan zijn, indien de betreffende handeling voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden die hieraan worden gesteld. Voor de toepassing van de samenloopregeling behoeft de betreffende (rechts)handeling niet te voldoen aan de voorwaarden die unierechtelijk aan verhuur van onroerende zaken worden gesteld. Het begrip “voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering” is dan ook ruimer dan het unierechtelijk begrip “verhuur van onroerende zaken”. Door de verwijzing in de vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting naar het ruimere begrip “voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering” zal de vrijstelling breder kunnen worden toegepast dan alleen in die gevallen waarin de handeling voor de heffing van omzetbelasting voldoet aan het unierechtelijk begrip “verhuur van onroerende zaken”. Een en ander laat uiteraard onverlet dat, indien een handeling niet als levering van goederen wordt aangemerkt, deze wel als de voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak moet worden aangemerkt om gebruik te kunnen maken van de samenloopregeling. Hierbij teken ik aan dat niet elk beperkt zakelijk recht de kenmerken heeft om de betreffende (rechts)handeling aan te merken als de voor gebruik ter beschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering. Zo zal de erfdienstbaarheid, die de verplichting oplegt aan de gerechtigde tot het dienend erf om bepaalde activiteiten niet te ontplooien op zijn erf, hier niet aan voldoen. Er is immers geen sprake van een gebruik van de onroerende zaak door de gerechtigde tot de erfdienstbaarheid. Overigens zal gelden dat de erfdienstbaarheid in een groot aantal gevallen wordt gevestigd zonder dat er een vergoeding is bedongen. Zonder vergoeding zal voor de heffing van omzetbelasting van een belaste prestatie geen sprake kunnen zijn, zodat ook een cumulatie van beide heffingen niet aan de orde is.

De hiervoor bedoelde erfdienstbaarheid die een verplichting oplegt om bepaalde activiteiten niet te ontplooien op een erf, wordt civielrechtelijk als beperkt zakelijk recht aangemerkt. Deze erfdienstbaarheid verschaft echter geen gebruiksrecht van de onroerende zaak waarop de erfdienstbaarheid betrekking heeft. Een en ander heeft tot gevolg dat de vestiging van de erfdienstbaarheid voor de heffing van omzetbelasting niet als verhuur van onroerende zaken kan worden aangemerkt, nu niet wordt voldaan aan de

³⁹⁵ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

³⁹⁶ Artikel 11 lid 1 onderdeel b slotalinea Wet op de omzetbelasting 1968.

unierechtelijk gestelde voorwaarden. De betreffende vrijstelling zal hier dan ook geen werking hebben. Bovendien zal naar mijn mening de vestiging van de erfdienstbaarheid voor de heffing van omzetbelasting niet (zonder meer) als levering van goederen worden aangemerkt. Hoewel de erfdienstbaarheid civielrechtelijk als beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt, heeft de prestatie meer kenmerken van een dienst dan dat dit recht (ofwel verplichting) de gerechtigde hiertoe een aanspraak geeft op een aandeel in de onroerende zaak. Overigens zal bedacht moeten worden dat de omvang van de vergoeding bij de vestiging van een dergelijke erfdienstbaarheid wordt gesteld op de waarde van de onroerende zaak waarop deze betrekking heeft, aangezien een erfdienstbaarheid geschiedt voor onbepaalde tijd.

Indien de vestiging van deze erfdienstbaarheid niet als levering van goederen en evenmin als verhuur van onroerende zaken kan worden aangemerkt en derhalve kwalificeert als (reguliere) dienst, zal van een vrijstelling geen sprake kunnen zijn en zal omzetbelasting verschuldigd zijn voor zover deze prestatie wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Dit geldt ook, indien de erfdienstbaarheid wordt gevestigd buiten de zogenoemde bouw- en handelsfase. Ter zake van de vestiging van dergelijke erfdienstbaarheden zal dan ook in alle gevallen sprake zijn van een cumulatie van beide heffingen, indien de vestiging geschiedt door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Een dergelijke uitkomst lijkt mij niet juist. Zeker niet wanneer de waarde van de schuldplichtigheid bij voortdurende rechten (hetgeen volgens het wettelijk systeem per definitie voor een erfdienstbaarheid speelt) wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarmee het recht is belast.³⁹⁷ Dit geldt vooral voor die gevallen waarin de verkrijger niet tot aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting gerechtigd is. De cumulatie zou voorkomen kunnen worden door de samenloopregeling ook voor deze gevallen open te stellen. Overigens zou het veel meer voor de hand liggen om erfdienstbaarheden, die een verplichting opleggen op het dienend erf om bepaalde activiteiten niet te ontplooiën, in het geheel vrij te stellen van overdrachtsbelasting. Hoewel een dergelijke erfdienstbaarheid kwalificeert als beperkt zakelijk recht waarmee de onroerende zaak is belast, staat dit beperkt zakelijk recht zo ver af van een verkrijging van een aandeel in de onroerende zaak zelf, dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege gelaten zou moeten worden. Dit geldt overigens niet voor die erfdienstbaarheden die in feite een gebruiksrecht creëren.

Voor de toepassing van de samenloopregeling is het, zoals reeds aangegeven, van belang dat, indien de betreffende prestatie voor heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen kwalificeert, deze wordt aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak. Hierbij is het voor de samenloopregeling niet van belang dat deze dienst voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden die worden gesteld aan de verhuur van onroerende zaken. Er zal (slechts) sprake moeten zijn van de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering. Zo zou een jacht- of visrecht dat wordt gevestigd als beperkt (zakelijk) recht (onder omstandigheden) niet voldoen aan de unierechtelijke

³⁹⁷ Bijlage A sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

voorwaarden voor de verhuur van onroerende zaken³⁹⁸, maar wel degelijk worden aangemerkt als de vorenbedoelde terbeschikkingstelling. De vestiging van het jacht- visrecht zal dan ook niet zijn vrijgesteld, zodat omzetbelasting geheven wordt.³⁹⁹ Alsdan zal gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling. Ook hier geldt echter dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn, indien de verkrijger gerechtigd is de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen.⁴⁰⁰

5.3. Krachtens

De samenloopregeling is alleen van toepassing, indien er sprake is van een verkrijging krachtens een levering⁴⁰¹ dan wel een fictieve verhuur⁴⁰², ter zake van welke levering dan wel fictieve verhuur, omzetbelasting wordt geheven. Het woord “krachtens” in de samenloopregeling legt de vereiste koppeling tussen de beide aangrijpingspunten voor de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Uitsluitend een cumulatie die ontstaat krachtens deze beide aangrijpingspunten wordt, onder voorwaarden, voorkomen door de samenloopregeling. In veel gevallen zullen deze beide aangrijpingsmomenten gelijktijdig plaatshebben. Zo kan gedacht worden aan de civielrechtelijke en gelijktijdig feitelijke overdracht van een bouwterrein, die voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging worden aangemerkt en voor de heffing van omzetbelasting als de levering van goederen, ter zake waarvan omzetbelasting wordt geheven.

De koppeling en daarmee de toepassing van de samenloopregeling is echter in de praktijk niet altijd zo eenvoudig als hiervoor geschetst. Zo zal de overdracht van een onroerende zaak die nog niet als bouwterrein dan wel als nieuw vervaardigde onroerende zaak kan worden aangemerkt, op grond van de wet niet onderhevig zijn aan de heffing van omzetbelasting en (daarmee) zal de verkrijging belast zijn met overdrachtsbelasting.⁴⁰³ Onder omstandigheden kan dit echter anders zijn. Gedacht kan worden aan het geval dat partijen zijn overeenkomen om een bouwterrein te leveren, terwijl de daadwerkelijke oplevering van het bouwterrein pas plaatsvindt nadat de levering heeft plaatsgehad. Alsdan zal bij de verkrijging beoordeeld dienen te worden in

³⁹⁸ HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761 (Gabriele Walderdorff).

³⁹⁹ Voor zover de vestiging geschiedt door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

⁴⁰⁰ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁰¹ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁰² Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° laatste volzin Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁰³ Zie in dit kader het besluit van de staatssecretaris van financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M, Staatscourant 2016, nr. 29598, waarbij onder voorwaarden wordt goedgekeurd dat op verzoek de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op een verkrijging van een bouwterrein dat enkel op grond van artikel 12, eerste lid, onderdeel b, en derde lid, van de Richtlijn als bouwterrein kwalificeert.

hoeverre de latere oplevering van het bouwterrein relevant is en daarmee of er ter zake van deze overdracht en oplevering omzetbelasting verschuldigd is. Het HvJ oordeelde dat, in bepaalde omstandigheden, verschillende formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, als één enkele handeling worden beschouwd, wanneer zij niet zelfstandig zijn.⁴⁰⁴ Dit is met name het geval, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁴⁰⁵ In deze zal de civielrechtelijke levering en de latere oplevering van het bouwterrein of de nieuw vervaardigde onroerende zaak als één enkele, ondeelbare, economische handeling aangemerkt dienen te worden. Voor wat betreft het moment van deze handeling zal voor de heffing van omzetbelasting uitsluitend de (latere) oplevering relevant zijn. De eerdere civielrechtelijke overdracht zal in deze opgaan in de latere oplevering.⁴⁰⁶ Een en ander is ook bevestigd door de Hoge Raad in een zaak, waarbij voor de toepassing van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer de latere oplevering van de gerealiseerde opstallen met de grond als voorafgaande verkrijging werd aangemerkt en de voorafgaande civielrechtelijke verkrijging buiten beschouwing werd gelaten.⁴⁰⁷

Deze civielrechtelijke overdracht dan wel de vestiging van het beperkt zakelijk recht zal echter wel het (rechts)moment zijn waarop overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn. Alsdan zou bij deze (eerdere) civielrechtelijke verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd zijn en bij de latere oplevering omzetbelasting. Indien deze momenten zouden samenvallen zou de samenloopregeling toegepast kunnen worden. Voor zover de verkrijger gerechtigd zou zijn de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, zou als aanvullende voorwaarde gelden dat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn.⁴⁰⁸ Het zou dan ook onwenselijk zijn om de samenloopregeling te onthouden in die gevallen waarin deze cumulatie zich voordoet, terwijl het belastbaar feit zich voor de

⁴⁰⁴ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property), (V-N 2009/29.17)

⁴⁰⁵ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property), (V-N 2009/29.17).

⁴⁰⁶ Zie in deze de noot door Van Zadelhoff bij het arrest van HvJ 12 juli 2012, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (Zaak Komen) (BNB 2012/289).

⁴⁰⁷ HR 22 maart 2013, zaak 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307 (BNB 2013/133 m.nt Van Zadelhoff).

⁴⁰⁸ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

heffing van omzetbelasting op een later moment voordoet dan die voor de heffing van overdrachtsbelasting. Het woord “krachtens” in de samenloopregeling laat dan ook toe, dan wel sluit niet uit, dat deze kan worden toegepast in de hiervoor geschetste gevallen. Indien er sprake is van de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, (mede) omdat er unierechtelijk sprake is van een bouwterrein dat niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, past het in de gedachte achter de samenloopregeling om deze alsdan toe te passen. Een en ander leidt er toe dat ook in die gevallen, waarin de vestiging van het recht voor de heffing van omzetbelasting als de verhuur van een onroerende zaak wordt aangemerkt ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is⁴⁰⁹, de samenloopregeling toegepast wordt, indien de onroerende zaak unierechtelijk als bouwterrein wordt aangemerkt en deze als zodanig niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.⁴¹⁰ Hetzelfde geldt overigens ook als de vestiging als levering van goederen wordt aangemerkt. Zo zal de verkrijging vrijgesteld zijn van overdrachtsbelasting vooruitlopend op de latere oplevering. Mocht de latere met omzetbelasting belaste oplevering geen doorgang vinden, dan zal blijken dat wel overdrachtsbelasting verschuldigd is, echter de aanspraak hierop zou alsdan verjaard kunnen zijn.⁴¹¹ Ik merk nog op dat voor de toepassing van de samenloopregeling, in het geval de verkrijger de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kan brengen, nog als (aanvullende) voorwaarde geldt dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn⁴¹². Indien voor de heffing van omzetbelasting sprake is van een bouwterrein (ook al is er feitelijk nog sprake van bebouwing), zal ook bij de beoordeling of de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, uitgegaan dienen te worden van een bouwterrein. Ook in die gevallen waarin er ten tijde van de verkrijging feitelijk nog sprake is van bebouwing.

5.4. Economische en civielrechtelijke vestiging

5.4.1. Economische vestiging

Wanneer de onroerende zaak vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht ter beschikking wordt gesteld aan de toekomstige gerechtigde, zal er onder omstandigheden sprake kunnen zijn van een economische vestiging van het recht.⁴¹³ Deze economische vestiging van het beperkt zakelijk recht zal voor de heffing van overdrachtsbelasting in beginsel als verkrijging belast zijn.⁴¹⁴ Voor de heffing van omzetbelasting zal

⁴⁰⁹ Overeenkomstig artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴¹⁰ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴¹¹ Artikel 20 Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁴¹² Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴¹³ Zie hoofdstuk 3.7.

⁴¹⁴ Zie hoofdstuk 4.2.

de economische vestiging op grond van de huidige wettelijke regeling echter niet als levering van goederen en derhalve als dienst aangemerkt worden.⁴¹⁵ Indien deze dienst voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden die gesteld worden aan de verhuur van onroerende zaken, zal de economische vestiging in beginsel niet belast zijn met omzetbelasting. Alsdan is er van cumulatie geen sprake. Deze cumulatie zal zich echter wel voordoen, indien ter zake van de (fictieve) verhuur van onroerende zaken bevoegdelyk gekozen wordt voor heffing van omzetbelasting.⁴¹⁶

Ter verduidelijking van het huidige wettelijk systeem volgt hieronder een voorbeeld, waarbij ik uitga van de vestiging van een recht van erfpacht op een perceel grond dat niet bestemd is voor doeleinden welke het recht geven om de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen. In het vervolg hierop zal ik ook de opvolgende, civielrechtelijke vestiging bespreken.

Een gemeente heeft een perceel grond bouwrijp gemaakt (voortbrengingskosten EUR 100.000 te vermeerderen met EUR 21.000 aan geheven omzetbelasting) en gaat vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging van het tijdelijk recht van erfpacht over tot de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak aan de toekomstige erfpachter, als ware de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht een feit. Deze terbeschikkingstelling zal voor de heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Deze terbeschikkingstelling zal, voor de heffing van omzetbelasting, als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt en zal als zodanig delen in de vrijstelling.⁴¹⁷ Partijen zullen niet de mogelijkheid hebben om deze vrijstelling buiten werken te stellen door te kiezen⁴¹⁸ voor een met BTW belaste verhuur, nu de (toekomstig) beperkt gerechtigde, de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen. De gemeente zal alsdan de in aftrek gebrachte omzetbelasting herzien, voor zover deze ter zake van het desbetreffende perceel de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek heeft gebracht. De gemeente zal overigens alleen gerechtigd zijn (geweest) om de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen voor zover zij het voornemen heeft (gehad) om de onroerende zaak aan te wenden voor belaste prestaties. In de regel zal dit het geval zijn, omdat de gemeente het voornemen heeft (gehad) om de vestiging van het beperkt zakelijk recht belast te doen plaatshebben, hetgeen in dit geval alleen mogelijk zal zijn, als de vestiging als levering van goederen wordt aangemerkt. Naarmate de tijd verstrijkt tussen het moment van de terbeschikkingstelling en de civielrechtelijke vestiging, zal de kans dat de vestiging als levering van goederen wordt aangemerkt kleiner worden in het geval het recht van erfpacht voor bepaalde duur zal worden gevestigd.⁴¹⁹ Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt de

⁴¹⁵ HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)).

⁴¹⁶ Op grond van het bepaalde in artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴¹⁷ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴¹⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴¹⁹ Zie hoofdstuk 3.3.

terbeschikkingstelling als verkrijging belast. De grondslag van heffing van overdrachtsbelasting zal gelijk zijn aan de totale waarde van het recht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) en bedraagt tenminste de tegenprestatie. Ervan uitgaande dat de canon op zakelijke gronden is vastgesteld en geen aanvullende (eenmalige) vergoeding is bedongen, zal de grondslag gelijk zijn aan de waarde van de schuldplichtigheid. Indien partijen een canon zijn overeengekomen van EUR 16.000, zal de grondslag bij een recht met een duur van 60 jaren EUR 272.000 bedragen.⁴²⁰ Er ontstaat een dubbele belastingdruk voor het gedeelte van de omzetbelasting dat de gemeente heeft herzien, dan wel nog niet in aftrek heeft gebracht.

In hoofdstuk 3 heb ik aangegeven dat het onderscheid tussen de feitelijke terbeschikkingstelling en de daaropvolgende, civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht beschouwd dient te worden als twee (of meer) elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁴²¹ Ik ga hier in paragraaf 5.4.6. verder op in. In paragraaf 5.5. zal ik stilstaan bij de gedachte dat de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht als levering van een aandeel in de onroerende zaak (zelf) kan worden beschouwd. Eerst zal ik ingaan op de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht dat volgt op de economische vestiging, een en ander overeenkomstig het huidige wettelijk systeem. Hierbij zal ik onderscheid maken tussen de situaties waarbij wel en niet wordt voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt om de civielrechtelijke vestiging aan te merken als levering van goederen in de zin van de omzetbelasting.

Hierna zal ik de civielrechtelijke vestiging bespreken die volgt op de economische vestiging, zijnde de beide vestigingen die voor de heffing van omzetbelasting als levering van goederen en/of als dienst aangemerkt kunnen worden.

5.4.2. Civielrechtelijke vestiging als BTW levering van goederen na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor onbelaste prestaties

De economische vestiging zal in beginsel worden gevolgd door de civielrechtelijke vestiging van het recht. Ook de civielrechtelijke vestiging zal voor de beide belastingen een aangrijpingspunt kunnen vormen voor heffing.

⁴²⁰ Onverminderd het besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696 zie verder in paragraaf 5.4.2.

⁴²¹ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

De civielrechtelijke vestiging kan voor de heffing van omzetbelasting worden aangemerkt als levering van goederen, indien de omvang van de vergoeding voldoende is om aan de wettelijk gestelde voorwaarde te voldoen. Bij een recht dat voor bepaalde tijd is gevestigd, zal de kans dat de civielrechtelijke vestiging als levering van goederen wordt aangemerkt kleiner worden naarmate de tijd verstrijkt tussen het moment van de economische vestiging en dat van de civielrechtelijke vestiging. Immers, de omvang van de vergoeding (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) zal afnemen gedurende het verloop van het recht. Indien echter de civielrechtelijke vestiging wel als levering van goederen wordt aangemerkt en ter zake van deze levering omzetbelasting verschuldigd is, zal de gemeente uit het voorbeeld van paragraaf 5.4.1. de nog niet in aftrek gebrachte omzetbelasting kunnen herzien. De (herzienings)omzetbelasting over de periode tussen de economische en de civielrechtelijke vestiging die niet in aftrek gebracht kan worden, zal wel als kosten blijven drukken. Indien de civielrechtelijke vestiging wordt aangemerkt als levering van goederen en de onroerende zaak kwalificeert als nieuw vervaardigde onroerende zaak dan wel als bouwterrein, zal de erfpachter geconfronteerd worden met de heffing van omzetbelasting over de vergoeding. Bij een tijdelijk recht van erfpacht met een duur van 60 jaren, waarbij de schuldplichtigheid gelijk is gebleven, zal er over EUR 272.000 omzetbelasting geheven worden.⁴²² Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling. Nu de onroerende zaak van het voorbeeld aangewend zal worden voor onbelaste prestaties en daarmee de verkrijger niet gerechtigd is de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, zal het beroep op de samenloopregeling ook slagen, indien de onroerende zaak reeds als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Om te voorkomen dat ter zake van de combinatie van de economische en de civielrechtelijke vestiging zowel overdrachtsbelasting als omzetbelasting verschuldigd is over de (gehele) waarde van het recht, die in casu beide als kosten blijven drukken, wordt door de staatssecretaris goedgekeurd⁴²³, dat ook bij de economische vestiging van het recht, onder voorwaarden⁴²⁴, een beroep kan worden gedaan op de

⁴²² Indien er sprake zou zijn geweest van een recht dat voor onbepaalde tijd wordt gevestigd, zou de waarde van de schuldplichtigheid worden gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarmee het recht is belast.

⁴²³ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696.

⁴²⁴ Als voorwaarden worden gesteld:

- a. Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond heeft de grond de status van bouwterrein.
- b. De feitelijke terbeschikkingstelling van de grond vindt plaats op basis van een schriftelijke en door partijen ondertekende, obligatoire overeenkomst waarin is vastgelegd dat die zal resulteren in een akte tot vestiging van het recht van erfpacht.
- c. Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein voldoet de juridische eigenaar op aangifte OB alsof er al sprake is van de juridische vestiging van het erfpacht, die is aan te merken als een levering in de zin van artikel 3, tweede lid, van de Wet OB. De vergoeding voor de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald conform artikel 5 van het

samenloopregeling. Ten gevolge van deze goedkeuring zal de dubbele heffing beperkt blijven tot de omzetbelasting die de gemeente niet in aftrek kan brengen over de periode waarin de onroerende zaak geacht wordt onbelast te zijn verhuurd. Ervan uitgaande dat de periode tussen de economische en civielrechtelijke vestiging beperkt blijft, zal in dit voorbeeld de belastingdruk beperkt blijven tot een bedrag van EUR 57.120 (21% van 272.000) aan omzetbelasting. Dit komt overeen met de levering van de onroerende zaak zelf in het geval aan de onroerende zaak (eveneens) een waarde toekomt van EUR 272.000.

Hierbij merk ik op dat onder meer als voorwaarde voor de toepassing van het besluit van 31 oktober 2012⁴²⁵ wordt gesteld, dat de omvang van de vergoeding ten tijde van economische vestiging afdoende moet zijn om aan de wettelijk gestelde voorwaarde van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968 te voldoen. In het besluit wordt voorts als voorwaarde gesteld, dat de eigenaar op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein omzetbelasting op aangifte voldoet alsof er al sprake is van de juridische vestiging van de erfpacht, die is aan te merken als een levering in de zin van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968. Deze feitelijke terbeschikkingstelling zal echter op grond van de huidige wet niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden.⁴²⁶ Deze prestatie zal in de opzet van de wet voor de heffing van omzetbelasting als dienst worden aangemerkt en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. In het laatstbedoelde geval zal de prestatie onbelast blijven nu partijen in casu niet de mogelijkheid hebben om voor heffing van omzetbelasting te kiezen. Het past dan ook niet om ter zake van de feitelijke terbeschikkingstelling omzetbelasting op aangifte te voldoen. Hierbij komt nog dat op grond van de wet, ten tijde van de civielrechtelijke vestiging, alsnog omzetbelasting verschuldigd is, indien de vestiging alsdan als levering van goederen wordt aangemerkt. Een dergelijke voorwaarde is naar mijn mening in strijd met het systeem van de heffing van omzetbelasting en kan geen stand houden. Dit klemmt temeer in die gevallen waarin ook de civielrechtelijke vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt. Alsdan zou bij de economische en civielrechtelijke vestiging van het recht in het geheel geen omzetbelasting verschuldigd zijn. In dat geval zal ter zake van de desbetreffende verkrijgingen uitsluitend overdrachtsbelasting verschuldigd moeten zijn. Het lijkt erop alsof

Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de bij laatstgenoemd besluit behorende Bijlage A en getoetst aan artikel 3, tweede lid, van de Wet OB.
d. De juridische vestiging van het recht van erfpacht op het bouwterrein vindt plaats vóór de eerste ingebruikneming van de op dit perceel gebouwde onroerende zaak.

e. In de notariële akte waarin het recht van erfpacht wordt gevestigd, geven de partijen aan dat zij bij de verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR van de grond deze goedkeuring hebben toegepast.

⁴²⁵ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr.

BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696 onderdeel 2.2.4.

⁴²⁶ Er is geen sprake van een levering van goederen zie hiervoor HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)) en de verhuur van onroerende zaken deelt in de vrijstelling nu partijen in casu niet kunnen kiezen voor een belaste verhuur.

deze voorwaarde voor de toepassing van de samenloopregeling een handreiking doet om de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen aan te merken. Overigens merk ik hierbij op dat ik in paragraaf 5.4.6. zal ingaan op de gevolgen van het feit dat, naar mijn mening, de economische en de civielrechtelijke vestiging gezien zullen moeten worden als één enkele, ondeelbare, economische handeling, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Als de economische en de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht worden aangemerkt als één enkele, ondeelbare, economische handeling, dan zal er geen onderscheid tussen beide handelingen bestaan en is het hiervoor bedoelde besluit zinledig. Alsdan zal bezien moeten worden in hoeverre deze ondeelbare, economische handeling als levering van goederen kan worden aangemerkt, dan wel als dienst. Voor de toepassing van de samenloopregeling zal de verkrijging krachtens deze ondeelbare, economische handeling zijn vrijgesteld, indien ter zake van deze handeling omzetbelasting verschuldigd is en de onroerende zaak niet in gebruik is genomen voor zover de verkrijging plaatsheeft ten behoeve van een aftrekgerechtigde ondernemer.⁴²⁷

Het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting heb ik besproken in hoofdstuk 3.2. De heffing van omzetbelasting kan worden aangemerkt als een verbruiksbelasting in de zin van een bestedingsbelasting, alsmede een productiebelasting en verkeersbelasting. Indien de economische vestiging wordt gevolgd door een civielrechtelijke vestiging, zal, vanuit de gedachte dat beide (rechts)handelingen aangemerkt dienen te worden als één ondeelbare economische handeling, het verbruik van de onroerende zaak door de beperkt zakelijk gerechtigde aanvangen bij de economische vestiging. Indien de economische vestiging niet wordt gevolgd door de civielrechtelijke vestiging, zal het verbruik op grond van ons huidige systeem bij de eigenaar verblijven. Deze zal alsdan de onroerende zaak verbruiken door deze voor gebruik ter beschikking te stellen aan de gebruiker (beoogd beperkt zakelijk gerechtigde). Dit zal anders kunnen zijn, indien het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt. Net zoals de onroerende zaak zal alsdan ook het aandeel in de onroerende zaak in economische zin overgedragen kunnen worden. Alsdan zal het voor de heffing van omzetbelasting niet meer van belang zijn dat de civielrechtelijke vestiging daadwerkelijk tot stand komt. Het verbruik zal alsdan door de beperkt zakelijk gerechtigde aanvangen bij de economische vestiging. Voor wat betreft de grondslag van heffing wordt dan ook direct aangesloten bij de daadwerkelijke vergoeding die zal overeenkomen met de waarde in het economische verkeer van het recht. Het verbruik zal daarmee in juiste omvang aanvangen bij de economische vestiging, hetgeen wenselijker is dan het resultaat van het huidig systeem.

5.4.3. Civielrechtelijke vestiging als verhuur van onroerende zaken na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor onbelaste prestaties

⁴²⁷ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

5.4.3.1. Vergoeding ten tijde van de economische vestiging voldoet aan voorwaarde artikel 3 lid 2 WOB

De civielrechtelijke vestiging zal in het huidige wettelijk systeem niet als levering van goederen worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding niet voldoende is om aan de wettelijk gestelde voorwaarde te voldoen.⁴²⁸ Alsdan zal de civielrechtelijke vestiging worden aangemerkt als dienst, onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. Indien sprake is van de verhuur van onroerende zaken, zal ook bij de civielrechtelijke vestiging geen sprake kunnen zijn van de heffing van omzetbelasting. Partijen hebben, in de casus waarbij de erfpachter de onroerende zaak zal aanwenden voor onbelaste prestaties, niet de mogelijkheid om voor deze verhuur van onroerende zaken te kiezen voor heffing van omzetbelasting. Indien zowel de economische als ook de civielrechtelijke vestiging aangemerkt worden als verhuur van onroerende zaken ter zake waarvan geen omzetbelasting verschuldigd was, zal de grondeigenaar de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in verband met het bouwrijp maken van het perceel niet in aftrek kunnen brengen. De bij de grondeigenaar in rekening gebrachte omzetbelasting zal als kosten blijven drukken. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal de civielrechtelijke vestiging wederom een aangrijpingspunt van heffing zijn. De samenloopregeling zal geen effect sorteren nu ter zake van de civielrechtelijke vestiging geen omzetbelasting verschuldigd is. Bij de economische vestiging van het recht die vooraf ging aan de civielrechtelijke vestiging van het recht was overdrachtsbelasting verschuldigd over de gehele grondslag (destijds). Dit onverminderd een eventuele toepassing van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer ten tijde van die economische vestiging voor die gevallen waarin de eigenaar binnen de gestelde periode de onroerende zaak heeft verkregen. Bij de daaropvolgende, civielrechtelijke vestiging zal met toepassing van het bepaalde in artikel 9 lid 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waardevermeerdering van het beperkt zakelijk recht. Indien bij de verkrijging ten tijde van de economische vestiging artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer is toegepast, zal bij de civielrechtelijke vestiging binnen de gestelde termijn hiervan eveneens gebruik gemaakt kunnen worden.⁴²⁹

De totale belastingdruk zal bestaan uit de geheven overdrachtsbelasting en de omzetbelasting die de grondeigenaar niet in aftrek heeft kunnen brengen. Ofwel een bedrag van EUR 37.320 (zijnde de niet in aftrek gebrachte omzetbelasting ad EUR 21.000 te vermeerderen met de ten tijde van de economische vestiging geheven overdrachtsbelasting ad EUR 16.320⁴³⁰). Dit is aanmerkelijk lager dan in het geval de onroerende zaak zelf werd overgedragen voor een koopsom van EUR 272.000. In dat geval zou de belastingdruk EUR 57.120 (omzetbelasting) hebben bedragen. Dit lijkt mij niet juist, zeker niet in die gevallen waarin de overeengekomen vergoeding (nagenoeg) gelijk is aan de waarde van de onroerende zaak zelf. De

⁴²⁸ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴²⁹ Zie in deze uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch 21 januari 2004, zaak 02/03452, ECLI:NL:GHSHE:2004:AO7623 (FED 2004/239).

⁴³⁰ Uitgaande van een tarief van 6%.

regelgeving die een frustratie van heffing dient te voorkomen, zorgt nu voor een lagere belastingdruk voor die gevallen waarin de heffing gefrustreerd wordt.

Indien echter gebruik gemaakt wordt van vorenbedoeld goedkeuringsbesluit van 31 oktober 2012 ten tijde van de economische vestiging van het recht, zou omzetbelasting in rekening worden gebracht en op aangifte worden voldaan⁴³¹, zou de belastingdruk bestaan uit deze (naar mijn mening ten onrechte) geheven omzetbelasting ad EUR 57.120 en zou voor de heffing van overdrachtsbelasting ten tijde van de economische vestiging een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling. Bij de civielrechtelijke vestiging zal geen omzetbelasting verschuldigd zijn, zodat alsdan geen beroep gedaan kan worden op de samenloopregeling. Naar ik aanneem zal het de bedoeling zijn geweest om bij de civielrechtelijke vestiging het bepaalde van artikel 9 lid 4 toe te passen, zodat uitsluitend over de waardevermeerdering overdrachtsbelasting verschuldigd is. Hiernaast zal, gezien de tekst van de wet, ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over het geheven bedrag aan omzetbelasting ad EUR 57.120, wanneer wij ervan uit mogen gaan dat dit bedrag tot de waarde van het recht (dan wel de tegenprestatie) behoort. Zoals aangegeven past de wijze van heffing niet in het systeem van de heffing van omzetbelasting waarin beperkt zakelijke rechten gelijk gesteld zouden moeten worden met de onroerende zaak waaraan deze zijn onderworpen. Overigens zouden partijen geen gebruik hoeven te maken van het goedkeuringsbesluit, hetgeen tot een aanmerkelijk lagere belastingdruk leidt. Het past veel meer om het beperkt zakelijk recht op gelijke wijze in de beide heffingen te betrekken als de onroerende zaak waaraan deze zijn onderworpen, en wel in de mate waarin het beperkt zakelijk recht een recht verleent op de onroerende zaak. In paragraaf 5.4.6. kom ik terug op de gevolgen van het feit dat naar mijn mening de economische en civielrechtelijke vestiging gezien zullen moeten worden één enkele, ondeelbare, economische handeling te vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. In paragraaf 5.5. zal ik ingaan op de mogelijkheid dat de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht de levering van een aandeel in de onroerende zaak (zelf) kan zijn. Hiermee zal voor de heffing van omzetbelasting het verbruik door de beperkt zakelijk gerechtigde aanvangen bij de ondeelbare rechtshandeling (ten tijde van de economische vestiging) voor dat gedeelte waarin hij gerechtigd wordt tot de onroerende zaak. Het resterende belang bij de onroerende zaak verblijft bij de eigenaar, die dan ook de onroerende zaak voor dat gedeelte verbruikt (voor zover er nog sprake is van een resterend belang). Een en ander doet meer recht aan het rechtskarakter van de heffingen.

5.4.3.2. Vergoeding ten tijde van de economische vestiging voldoet niet aan voorwaarde artikel 3 lid 2 WOB

Indien echter de omvang van de vergoeding ten tijde van de economische vestiging niet voldeed aan de voorwaarde van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968, zal ten tijde van de economische vestiging geen gebruik gemaakt kunnen worden van het besluit van de staatssecretaris van financiën

⁴³¹ Zie in dit verband artikel 37 Wet op de omzetbelasting 1968.

van 31 oktober 2012.⁴³² De economische vestiging zal belast zijn met overdrachtsbelasting. Zoals hiervoor reeds aangegeven zal er ter zake van deze economische vestiging geen omzetbelasting geheven worden. Bij de civielrechtelijke vestiging zal wederom geen omzetbelasting verschuldigd zijn, in het geval de civielrechtelijke vestiging wordt aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken en partijen niet de mogelijkheid hebben om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. De bij de grondeigenaar in rekening gebrachte omzetbelasting zal als kosten blijven drukken. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal bij de civielrechtelijke vestiging de grondslag worden bepaald met inachtneming van het bepaalde in artikel 9 lid 4 en artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer. De eventuele waardevermeerdering (ten gevolge van gewijzigde marktomstandigheden) zal aanvullend belast worden. Ook hier zien wij dat de belastingdruk beperkt blijft tot een bedrag van de niet in aftrek gebrachte omzetbelasting, te vermeerderen met de ten tijde van de economische vestiging geheven overdrachtsbelasting en eventueel te vermeerderen met de overdrachtsbelasting die over de waardevermeerdering wordt geheven.⁴³³ Ook hier zal gelden, dat een en ander niet past binnen het systeem waarbij beperkt zakelijke rechten zoveel mogelijk gelijk worden geschakeld met de onroerende zaken waaraan deze zijn onderworpen. Er zal gekozen moeten worden voor een systeem dat meer aansluit bij het rechtskarakter van de heffing van (met name) omzetbelasting. Zoals reeds aangegeven kan dit worden bereikt door het beperkt zakelijk recht (per definitie) aan te merken als een aandeel in de onroerende zaak zelf. Zie verder paragraaf 5.5..

5.4.4. Civielrechtelijke vestiging als BTW levering van goederen na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor belaste prestaties

Voor een volledig beeld passen we de casus aan, in die zin dat het perceel aangewend zal worden voor prestaties die het recht geven om de in rekening gebrachte omzetbelasting geheel in aftrek te brengen.

De economische vestiging zal niet als levering van goederen, maar als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt. In beginsel zou deze verhuur voor de heffing van omzetbelasting delen in de vrijstelling.⁴³⁴ In deze casus ga ik ervan uit dat partijen gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om bij deze verhuur te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Alsdan zal er ter zake van de economische vestiging omzetbelasting worden geheven over de vergoeding en zal voor de heffing van overdrachtsbelasting gebruik gemaakt

⁴³² Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696.

⁴³³ In het hiervoor aangehaalde voorbeeld zou alsdan sprake zijn van een bedrag van EUR 37.320 (zijnde de niet in aftrek gebrachte omzetbelasting ad EUR 21.000 te vermeerderen met de ten tijde van de economische vestiging geheven overdrachtsbelasting ad EUR 16.320). Hierbij ben ik uitgegaan van een tarief van 6% voor de heffing van overdrachtsbelasting.

⁴³⁴ Artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet op de omzetbelasting 1968.

kunnen worden van de samenloopregeling, zodat ter zake van de economische vestiging uitsluitend (aftrekbare) omzetbelasting wordt geheven.

De civielrechtelijke vestiging zal als levering van goederen worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde.

Door de civielrechtelijke vestiging van het recht van erfpacht, die voor de heffing van omzetbelasting als levering van goederen wordt aangemerkt, zal de gerechtigde het gebruik van de onroerende zaak niet langer ontleen aan de (fictieve) verhuur die bij de economische vestiging werd geconstateerd. Het gebruik zal hij hebben, omdat de macht om als eigenaar over het recht te beschikken, is overgegaan dan wel overgedragen.

Aan de keuze voor de heffing van omzetbelasting ter zake van de economische vestiging zijn voorwaarden verbonden.⁴³⁵ Deze voorwaarden zijn geschreven voor een reguliere verhuur en zullen soms met enige moeite toegepast kunnen worden op de fictieve verhuur.⁴³⁶ Zo wordt als voorwaarde gesteld dat de huurder de onroerende zaak binnen de gestelde termijn⁴³⁷ zal gaan gebruiken voor doeleinden, die hem een (nagenoeg) volledig recht op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting verschaffen, en bij gebreke daarvan de verhuurder (met een afschrift naar de inspecteur) informeert over het feit dat niet is voldaan aan de gestelde voorwaarde. Het recht om gebruik te maken van de mogelijkheid om de wettelijke vrijstelling terzijde te stellen, vervalt (met terugwerkende kracht), als niet is voldaan aan de gestelde voorwaarden. In dit kader is het van belang om vast te stellen dat onder omstandigheden bepaalde werkzaamheden, die door of namens de huurder worden verricht, kunnen leiden tot het oordeel dat deze de onroerende zaak is gaan aanwenden voor doeleinden die hem al dan niet het recht op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting verschaffen.⁴³⁸ In de praktijk zal het voorkomen dat de beperkt zakelijk gerechtigde de onroerende zaak pas zal gaan aanwenden voor belaste prestaties, nadat de civielrechtelijke vestiging heeft plaatsgehad. In de periode voorafgaande aan deze civielrechtelijke vestiging zal dan ook niet zijn voldaan aan alle gestelde voorwaarden, zodat de keuze voor heffing met terugwerkende kracht zou kunnen komen te vervallen. Alsdan zal de eigenaar geacht worden de onroerende zaak voor onbelaste prestaties te hebben aangewend, zal hij zijn gepleegde aftrek moeten herzien en zal de vrijstelling van overdrachtsbelasting ten tijde van de economische vestiging komen te vervallen. Voorts zal een correctie dienen plaats te vinden voor de aan de beperkt zakelijk gerechtigde in rekening gebrachte omzetbelasting. Hier past echter een kanttekening. Mogelijk zal gebruik gemaakt kunnen

⁴³⁵ Artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 6a Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968.

⁴³⁶ Als zijnde de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering, zoals bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b onder 5° slotzin Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴³⁷ Behoudens toepassing van het besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, (V-N 2013/54.15).

⁴³⁸ Zie in deze het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2011, 09/01909, ECLI:NL:HR:2011:BP4793 (V-N 2011/47.16).

worden van het besluit van de staatssecretaris van 19 september 2013.⁴³⁹ Hierbij zal naar mijn mening onderscheid gemaakt moeten worden tussen een tweetal situaties. Indien de feitelijke terbeschikkingstelling wordt gevolgd door een civielrechtelijke vestiging, die eveneens (fictief) zal worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, zal deze voor de toepassing van het besluit van de staatssecretaris gelijk gesteld kunnen worden met de opschorting van de ingangsdatum van de referentieperiode.⁴⁴⁰ Hiermee zal, onder voorwaarden, de periode waarin de onroerende zaak door de huurder/beperkt zakelijk gerechtigde zal worden aangewend voor belaste prestaties, verlengd kunnen worden. In deze situatie zal de prestatie van de fictieve verhuur van onroerende zaken doorlopen bij de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht. Let wel, in het besluit wordt niet gesproken over de hiervoor beschreven casus waarin het beperkt zakelijk recht in economische en civielrechtelijke zin wordt gevestigd. Het ligt in de rede om deze als zodanig toe te passen, maar de staatssecretaris heeft er geen blijk van gegeven dat hij deze casus onder het besluit schaaft.

Voor die situatie waarin de feitelijke terbeschikkingstelling wordt gevolgd door een civielrechtelijke vestiging die als levering van goederen wordt aangemerkt, zal het lastiger worden om de bedoelde goedkeuring toe te passen. De gestelde voorwaarden gaan uit van een reguliere verhuursituatie waarbij de huurder op een later moment de onroerende zaak alsnog voor belaste prestaties zal gaan aanwenden. Bij de civielrechtelijke vestiging die als levering van goederen wordt aangemerkt zal de fictieve verhuur ten einde komen. De beperkt zakelijk gerechtigde zal het gebruik van de onroerende zaak ontfangen aan de prestaties, die voor de heffing van omzetbelasting als levering van goederen wordt aangemerkt en niet meer als dienst. De betreffende prestatie verandert voor de heffing van omzetbelasting van aard, hetgeen naar mijn mening strijdig is met het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting.⁴⁴¹ Nu mogelijk niet meer gebruik gemaakt kan worden van de bedoelde goedkeuring, zou mogelijk van een andere goedkeuring gebruik gemaakt kunnen worden. In de praktijk komt het voor dat een huurovereenkomst waarbij is gekozen voor de heffing van omzetbelasting wordt ontbonden, voordat de onroerende zaak door de huurder is aangewend voor doeleinden die hem het recht op aftrek verschaffen. Alsdan zou de keuze met terugwerkende kracht komen te vervallen. Het besluit⁴⁴² keurt echter, onder voorwaarden, goed dat, in het geval de verhuurder binnen twee boekjaren na het boekjaar waarin de eerste huurovereenkomst is ontbonden, een huurovereenkomst sluit met een andere huurder, voor de toepassing van artikel 6a van de uitvoeringsbeschikking deze tweede huurovereenkomst in de plaats treedt van de eerste huurovereenkomst. De nieuwe huurder zal alsdan moeten voldoen aan de gestelde voorwaarde. Ook hier past de goedkeuring niet één op één op de hiervoor geschetste casus. Wanneer ik de bedoelde goedkeuringen in breder perspectief plaats, zal het mogelijk de bedoeling van

⁴³⁹ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 2013, nr. 26851.

⁴⁴⁰ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 2013, nr. 26851.

⁴⁴¹ Zie hoofdstuk 3.2.

⁴⁴² Besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 2013, nr. 26851.

de besluitgever zijn geweest om ook een faciliteit te bieden, indien de feitelijke terbeschikkingstelling wordt gevolgd door de civielrechtelijke vestiging van een beperkt zakelijk recht. Echter, het besluit sluit hier thans niet op aan. Dit lijkt mij onjuist en onwenselijk.

Toch zal ook hier, naar mijn mening, voorbij gegaan kunnen worden aan de hiervoor geschetste problematiek van het vervallen van de keuze voor een belaste (fictieve) verhuur van onroerende zaken ten gevolge van de civielrechtelijke vestiging van het recht, nu de beide handelingen voor de heffing van omzetbelasting als één ondeelbare, economische handeling aangemerkt dienen te worden.⁴⁴³

Indien wij voorbij mogen gaan aan de voorwaarden, die worden gesteld aan de keuze voor heffing van omzetbelasting bij de (fictieve) verhuur van de onroerende zaken, en de keuze niet (met terugwerkende kracht) wordt gecorrigeerd, zal de op verzoek geheven omzetbelasting en de omzetbelasting, die van rechtswege verschuldigd⁴⁴⁴ was ten gevolge van de civielrechtelijke vestiging, verschuldigd blijven en door de erfpachter in aftrek worden gebracht. De eigenaar behoudt zijn recht op aftrek van de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zou alsdan gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling, indien kan worden vastgesteld dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.⁴⁴⁵ In paragraaf 5.7. zal ik ingaan op deze ingebruikname. Vooruitlopend daarop merk ik hier reeds op dat met de economische vestiging die kwalificeert als verhuur van onroerende zaken (en niet als levering van goederen) de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik genomen wordt.⁴⁴⁶

Een en ander heeft tot gevolg dat in de huidige wetgeving de economische vestiging, die niet wordt gevolgd door een civielrechtelijke vestiging, zal kunnen leiden tot een belaste (fictieve) verhuur van onroerende zaken, die leidt tot een aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting bij de grondeigenaar (en uiteraard ook bij de beperkt zakelijk gerechtigde) en tot de toepassing van de samenloopregeling. Indien echter de economische vestiging wordt gevolgd door een civielrechtelijke vestiging, zal in één van beide schakels overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Hetzij bij de economische vestiging, omdat achteraf de mogelijkheid om te kiezen voor heffing met terugwerkende kracht komt te vervallen, aangezien niet is voldaan aan de voorwaarden die aan de keuze worden gesteld, hetzij bij de civielrechtelijke vestiging, omdat deze plaatsvindt nadat de onroerende zaak mogelijk ten gevolge van de economische vestiging als bedrijfsmiddel in gebruik is

⁴⁴³ Zie verder paragraaf 5.4.6.

⁴⁴⁴ Uitgaande van de levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁴⁵ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁴⁶ Als bedoeld in artikel 15 lid 1 aanhef en sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer.

genomen.⁴⁴⁷ Dit laatste zal wellicht onbedoeld zijn, nu de staatssecretaris in zijn besluit van 31 oktober 2012⁴⁴⁸ heeft aangegeven dat voor de uitleg van de zinsnede “als bedrijfsmiddel is gebruikt” wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a, onder 1°, van de Wet OB.

De economische overdracht van de onroerende zaak zelf, verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, zal als levering van goederen kunnen worden aangemerkt, terwijl er geen nadere voorwaarden worden gesteld aan de omvang van de vergoeding. Wel zal er sprake moeten zijn van de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken. Bij de economische eigendomsoverdracht zal er regulier een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling, zodat alleen omzetbelasting verschuldigd zal zijn over de vergoeding. Bij de civielrechtelijke vestiging zal gebruik gemaakt moeten worden van voormeld besluit van de staatssecretaris van 31 oktober 2012⁴⁴⁹, zodat onder voorwaarden de samenloopregeling kan worden toegepast bij de civielrechtelijke levering, opdat uitsluitend omzetbelasting over de vergoeding verschuldigd is.

De totale belastingdruk bij de economische en daaropvolgende civielrechtelijke vestiging van een beperkt zakelijk recht zou gezien het vorenstaande gelijk kunnen zijn aan de economische en daaropvolgende civielrechtelijke overdracht van de onroerende zaak zelf. Wel zal aan de voorwaarden voldaan moeten worden zoals deze door de besluitgever zijn gesteld. Resteert nog het verschil dat er geen voorwaarde wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding bij de economische en daaropvolgende civielrechtelijke overdracht van de onroerende zaak zelf, terwijl dit wel van belang is bij de economische en daaropvolgende civielrechtelijke vestiging van een recht. Dit onderscheid is onwenselijk, wanneer de gelijkschakeling van de beperkt zakelijke rechten aan die van de onroerende zaak zelf nagestreefd wordt. Een en ander zou anders zijn, indien het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak zelf, zodat ook de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen kan worden aangemerkt. Hiermee zal per definitie het verbruik van (het aandeel in) de onroerende zaak toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde met ingang van de economische vestiging en niet meer aan de (juridische) eigenaar van de onroerende zaak.

5.4.5. Civielrechtelijke vestiging als verhuur van onroerende zaken na economische vestiging als verhuur van onroerende zaken gebruikt voor belaste prestaties

⁴⁴⁷ Behoudens toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁴⁸ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696, onder 2.1.2.

⁴⁴⁹ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696, onder 4.2.

Indien zowel de economische vestiging als de civielrechtelijke vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt, maar beide worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, zal bij beide (rechts)handelingen gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling onder de voorwaarde dat er ter zake van die beide (rechts)handelingen omzetbelasting verschuldigd is. De economische vestiging zal worden aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering. Deze zal belast plaatshebben indien partijen hiertoe bevoegdelijk kiezen. Als voorwaarde wordt onder meer gesteld dat de afnemer gerechtigd moet zijn om de in rekening gebrachte omzetbelasting (nagenoeg) volledig in aftrek te brengen. Bij de civielrechtelijke vestiging zal het gebruik door de gerechtigde worden voortgezet, zodat moet worden betwijfeld of de civielrechtelijke vestiging wel kan worden aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van de onroerende zaak. Het gebruik had hij immers al. Het lijkt mij dan ook onzinnig om in dat geval opnieuw voor de heffing van omzetbelasting (te moeten) kiezen bij de civielrechtelijke vestiging. Voor de heffing van omzetbelasting wordt de verhuur voortgezet, zodat er geen reden is om opnieuw deze keuze uit te brengen. De tekst van de samenloopregeling lijkt met bovenstaande casus geen rekening te houden. De samenloopregeling spreekt over de verkrijging krachtens (onder meer) een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is. De voortgezette dienst zou alsdan als verkrijging aangemerkt moeten worden als bedoeld in vermeld artikellid. Het lijkt er op alsof de wet hieraan voorbijgaat en in het midden laat of ter zake van de civielrechtelijke vestiging (aanvullend) gekozen zou moeten worden voor de heffing van omzetbelasting. Het zou, naar mijn mening, voldoende moeten zijn, dat er ten tijde van de civielrechtelijke vestiging sprake is van een betrekking tussen de eigenaar en de beperkt zakelijk gerechtigde die wordt aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering, ter zake van welke betrekking omzetbelasting verschuldigd is. Voor een juiste werking van de samenloopregeling zou de toepassing niet onthouden mogen worden in die gevallen waarin uitsluitend ten tijde van de economische vestiging omzetbelasting geheven werd, omdat op dat moment de vergoeding en de afkoopsom voor het recht is voldaan en er bij de civielrechtelijke vestiging geen (aanvullende) vergoeding verschuldigd is.

In de hiervoor beschreven casus zal blijken, dat er bij beide verkrijgingen geen overdrachtsbelasting verschuldigd is en de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht, zodat geen van beide heffingen als kosten blijven drukken.

5.4.6. De economische en civielrechtelijke vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling

Op grond van onze huidige, nationale wetgeving zou de economische vestiging van een beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. In plaats hiervan zal deze dan ook kwalificeren als dienst en onder voorwaarden als de verhuur van onroerende zaken. De daaropvolgende civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht zou dan wederom als zodanig kunnen kwalificeren voor

zover deze niet als de levering van goederen wordt aangemerkt. De economische en de civielrechtelijke vestigingen worden hiermee uit elkaar gehaald. Noch afgezien van de hiervoor geschetste uitkomsten die in bepaalde gevallen als onwenselijk kunnen worden aangemerkt, past deze scheiding voor heffing van omzetbelasting tussen enerzijds de economische en anderzijds de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht niet in het systeem van de Richtlijn. Een en ander heb ik besproken in hoofdstuk 3. Hier heb ik aangegeven, dat het onderscheid tussen de feitelijke terbeschikkingstelling als economische vestiging en de daaropvolgende civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht, beschouwd dienen te worden als twee (of meer) elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht en die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁴⁵⁰ Hierbij zouden de civielrechtelijke vestiging en de terbeschikkingstelling als één ondeelbare handeling aangemerkt worden. Hierbij zal deze ondeelbare handeling, overeenkomstig het economisch doel van partijen, plaatshebben op het moment waarop de macht om als eigenaar over het goed te beschikken dient over te gaan, zijnde de feitelijke terbeschikkingstelling.⁴⁵¹ Vanuit de gedachte dat de vestiging van het beperkt zakelijk recht alleen als levering van goederen kan worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de gestelde voorwaarde, zal ten tijde van de economische vestiging bezien worden in hoeverre de ondeelbare, economische handeling als levering van goederen kan worden aangemerkt. Indien de omvang van de totale vergoeding, als zijnde de waarde van de schuldplichtigheid, die aanvangt bij de economische vestiging te vermeerderen met de eventuele, andere (aanvullende) vergoedingen, alsdan voldoet aan de wettelijke voorwaarde, zal bij de economische vestiging geconcludeerd dienen te worden dat sprake is van de levering van goederen. Indien de omvang van deze vergoeding echter niet voldoet aan de gestelde voorwaarde, dan zal het samenspel van de economische en civielrechtelijke vestiging als dienst en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt. Er is dan ook geen ruimte om onderscheid te maken tussen de periodes gelegen voor en na de civielrechtelijke vestiging. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal zich op grond van de huidige wettekst echter tweemaal een verkrijging voordoen. De wet op belastingen van rechtsverkeer zal zowel de economische⁴⁵² als ook de juridische⁴⁵³ vestiging

⁴⁵⁰ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

⁴⁵¹ Zie punt 39 van het arrest HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14). In dit arrest werd geoordeeld dat de handelingen als economisch doel hadden de levering van een terrein dat gereed was om te worden bebouwd. In dit arrest werd dan ook bij de levering vooruitgelopen op de latere oplevering. Het zal gaan om het economisch doel van partijen.

⁴⁵² Artikel 2 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer

⁴⁵³ Artikel 2 lid 1 Wet op belastingen van rechtsverkeer

van het recht als verkrijging aanmerken en ter zake van beide verkrijgingen overdrachtsbelasting heffen. Een en ander onverminderd een verlaging van de grondslag van heffing bij opvolgende verkrijgingen door de toepassing van artikel 9 lid 4 dan wel artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Wanneer wij uitgaan van de hiervoor geschetste casus, komen wij tot het volgende beeld.

5.4.6.1. De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als levering van goederen

In dit gestelde voorbeeld gaat de gemeente een overeenkomst aan tot uitgifte van een tijdelijk recht van erfpacht voor een periode van 60 jaar aan een niet aftrekgerechtigde ondernemer van een perceel bouwterrein tegen een jaarlijkse canon van EUR 16.000, en waarbij de voortbrengingskosten EUR 100.000 hebben bedragen, te vermeerderen met EUR 21.000 omzetbelasting. Vervolgens wordt het bouwterrein vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging feitelijk ter beschikking gesteld aan de (toekomstig) erfpachter. Onder omstandigheden zal deze terbeschikkingstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting worden aangemerkt als economische vestiging van het recht. Voor de heffing van omzetbelasting zal het onderscheid tussen de economische en de civielrechtelijke vestiging niet van belang zijn. Bij de feitelijke terbeschikkingstelling zal vastgesteld worden of de prestatie als levering van goederen wordt aangemerkt. Gezien de hoogte van de canon in combinatie met de voortbrengingskosten, zal ik er hierbij van uitgaan dat voldaan is aan de wettelijk gestelde voorwaarde, zodat voor de heffing van omzetbelasting de prestatie wordt aangemerkt als de levering van goederen.⁴⁵⁴ Er zal omzetbelasting verschuldigd zijn over de waarde van de schuldplichtigheid, zijnde een bedrag van EUR 61.488 (21% van EUR 292.800⁴⁵⁵). De eigenaar zal gerechtigd zijn dan wel blijven de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te houden. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal bij de feitelijke terbeschikkingstelling een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling. De verkrijging geschiedt immers krachtens de economisch ondeelbare handeling ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, terwijl die handeling als levering van goederen wordt aangemerkt. De daaropvolgende civielrechtelijke vestiging zal voor de heffing van overdrachtsbelasting wederom een aangrijpingspunt voor heffing zijn. Hierbij zal een beroep worden gedaan op de samenloopregeling, indien deze

⁴⁵⁴ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁵⁵ Uitgaande van een kapitalisatiefactor van 18,3, die niet beperkt is tot 17 maal de jaarlijkse schuldplichtigheid. De maximale kapitalisatiefactor van 17 maakt thans geen onderdeel meer uit van de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid. Wel wordt de waarde beperkt tot de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft (artikel 5 lid 2 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

verkrijging plaatsheeft krachtens een prestatie⁴⁵⁶ die als levering van goederen wordt aangemerkt, dan wel als (fictieve) verhuur in de zin van de wet. Voor de heffing van omzetbelasting worden de economische en de civielrechtelijke vestiging (tezamen) als een ondeelbare economische handeling gezien. De verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting geschiedt mede krachtens deze handeling, zodat ook bij de civielrechtelijke vestiging een beroep gedaan kan worden op de samenloopregeling. Indien de civielrechtelijke vestiging als afzonderlijke verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt aangemerkt⁴⁵⁷, zal overigens ook aan de voorwaarden van de samenloopregeling voldaan moeten worden. De belastingdruk zal hiermee beperkt blijven tot de omzetbelasting die wordt geheven over de waarde van de schuldplichtigheid.⁴⁵⁸ Indien achteraf mocht blijken dat de civielrechtelijke vestiging geen doorgang vindt, zal de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht worden aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken (voor zover deze voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden). Indien de verkrijger niet gerechtigd is tot aftrek van voorbelasting, zal ook de verhuur onbelast plaatshebben. Ter zake van de economische vestiging zal overdrachtsbelasting verschuldigd zijn.⁴⁵⁹ Indien partijen echter de mogelijkheid hebben gehad (en daarvan ook gebruik hebben gemaakt) om ter zake van de economische vestiging (voorwaardelijk) te kiezen voor de heffing van omzetbelasting in verband met de verhuur van de onroerende zaak, zal de samenloopregeling werking hebben.

5.4.6.2. De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als verhuur aan de niet aftrekgerechtigde afnemer

Indien de omvang van de vergoeding ter zake van de ondeelbare economische handeling niet voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde, zal deze worden aangemerkt als dienst. In het geval partijen zijn overeengekomen om een recht van erfpacht te vestigen, zal dit in beginsel voldoen aan de voorwaarden om als verhuur van onroerende zaken aangemerkt te worden. Deze verhuur zal in beginsel zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting, tenzij partijen bevoegdelijk kiezen om de vrijstelling buiten werking te stellen. Indien de afnemer de onroerende zaak zal aanwenden voor doeleinden die hem geen (nagenoeg) volledig recht op aftrek van voorbelasting geven, zal door partijen niet gekozen kunnen worden voor heffing. Hiermee zal de ondeelbare, economische prestatie delen in de vrijstelling. De eigenaar zal niet

⁴⁵⁶ een levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a, onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1, onderdeel b, slotalinea, van die wet.

⁴⁵⁷ en niet ook voor de heffing van overdrachtsbelasting tezamen met de economische vestiging als één ondeelbare rechtshandeling wordt aangemerkt.

⁴⁵⁸ Die wordt gemaximeerd tot de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft (artikel 5 lid 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

⁴⁵⁹ Waarbij onder voorwaarden gebruik gemaakt kan worden van de faciliteiten van artikel 13 en artikel 9 lid 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

gerechtigd zijn de aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen dan wel te houden. De bij de eigenaar in rekening gebrachte omzetbelasting zal als kosten blijven drukken.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal er geen beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling, nu er ter zake van de verkrijging geen sprake is van een cumulatie. Wel zal er een dubbele belastingdruk kunnen ontstaan, indien zowel overdrachtsbelasting verschuldigd is als bovendien de eigenaar niet gerechtigd is tot aftrek van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting. Indien de eigenaar het bouwterrein heeft verkregen en daarbij omzetbelasting verschuldigd was, die (naar naderhand blijkt) niet in aftrek gebracht kan worden, zal bij een opvolgende verkrijging de grondslag van heffing van overdrachtsbelasting worden verminderd met de grondslag voor de heffing van omzetbelasting zoals deze gold bij de verkrijging door de eigenaar.

Bij de civielrechtelijke vestiging zal, op grond van het bepaalde in artikel 9 lid 4 (alsmede artikel 13) Wet op belastingen van rechtsverkeer, overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waardeaanwinst die is ontstaan vanaf het moment van de feitelijke terbeschikkingstelling, ofwel de economische vestiging van het recht. Hetzelfde zou het geval zijn, indien de onroerende zaak zelf civielrechtelijk zou worden overgedragen nadat de economische eigendom was verkregen. Indien de periode tussen de economische en civielrechtelijke vestiging beperkt blijft, zal de belastingdruk uit dan wel beperkt kunnen blijven.

Bij het voorgoed uitblijven van de civielrechtelijke vestiging zal hetzelfde beeld ontstaan als hiervoor geschetst.

5.4.6.3. De economische en civielrechtelijk vestiging als één ondeelbare (rechts) handeling wordt aangemerkt als verhuur aan de aftrekgerechtigde afnemer

De ondeelbare economische handeling die als verhuur wordt aangemerkt, zal echter wel belast met omzetbelasting plaatshebben, indien partijen bevoegdlijk de vrijstelling buiten werking stellen door te kiezen voor heffing. Nu er voor de heffing van omzetbelasting slechts sprake is van één handeling, zal er voor de keuze geen onderscheid worden gemaakt tussen de economische en de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht. De verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting ten gevolge van zowel de economische als de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht, vindt plaats krachtens één en dezelfde handeling die belast is met omzetbelasting. Ook nu deze handeling wordt aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, zullen de beide verkrijgingen delen in de samenloopregeling. Als aanvullende voorwaarde voor de toepassing van de samenloopregeling geldt, dat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn.⁴⁶⁰

Indien achteraf blijkt dat de civielrechtelijke vestiging definitief geen doorgang vindt, komen wij tot hetzelfde resultaat. Alsdan zal de keuze voor de

⁴⁶⁰ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

heffing van omzetbelasting intact kunnen blijven voor de ondeelbare, economische handeling waarvan de economische vestiging deel uit maakt, zodat partijen bevoegdelijk een beroep konden doen op de samenloopregeling.

5.5. Beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak

Hiervoor gaf ik aan dat de economische en de daaropvolgende civielrechtelijke vestiging op grond van de Richtlijn als één handeling aangemerkt dient te worden, ofwel dat sprake is van twee (of meer) elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.⁴⁶¹ Hierbij heb ik, voor de beoordeling of deze samengestelde handeling als levering van goederen kan worden aangemerkt, aangesloten bij in de wet gestelde voorwaarde betreffende de omvang van de vergoeding. Ofwel, indien de omvang van de totale vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde, wordt de samengestelde handeling bestaande uit de economische en de civielrechtelijke vestiging als levering van goederen aangemerkt. Wordt niet voldaan aan de gestelde voorwaarde, dan zal de samengestelde handeling worden aangemerkt als dienst en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. In hoofdstuk 3.11. heb ik aangegeven, dat het beperkt zakelijk recht evenwel kan worden aangemerkt als lichamelijke zaak, meer in het bijzonder als een aandeel in de onroerende zaak (zelf) dat voor de levering als goed vatbaar is, zonder dat de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Hierbij zou het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak aangemerkt worden, zonder dat een voorwaarde wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding, dan wel andersoortige voorwaarden worden gesteld zoals bijvoorbeeld de (resterende) duur van het recht.

Om het beperkt zakelijk recht evenwel als goed te kunnen leveren, zullen de voorwaarden, waaronder het beperkt zakelijk recht is gevestigd, de overdracht dan wel overgang om als eigenaar over het recht te kunnen beschikken niet mogen uitsluiten. Ter verduidelijking schets ik het volgende voorbeeld, waarbij ik ervan uitga dat het beperkt zakelijk recht per definitie als aandeel in de onroerende zaak (en daarmee als lichamelijke zaak) kwalificeert en tevens de civielrechtelijke en economische vestiging als één ondeelbare handeling worden aangemerkt.

Door de gemeente wordt een bouwterrein in erfpacht uitgegeven voor een periode van 5 jaren. De canon bedraagt EUR 3.000 per jaar. De gemeente heeft de bouwgrond verkregen voor een koopsom van EUR 100.000 te vermeerderen met EUR 21.000 aan omzetbelasting. Indien het recht van erfpacht wordt aangemerkt als een aandeel in de onroerende zaak en daarmee

⁴⁶¹ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

als lichamelijke zaak, zal de ondeelbare handeling die bestaat uit de economische en de daaropvolgende civielrechtelijke vestiging voor de heffing van omzetbelasting kwalificeren als levering van goederen.⁴⁶² Deze vestiging zal van rechtswege belast zijn, nu de gemeente handelt als ondernemer onder bezwarende titel. De grondslag van heffing wordt gevormd door de vergoeding. In hoofdstuk 3.5. heb ik ervoor gepleit dat voor de berekening van deze vergoeding en derhalve de grondslag van heffing niet meer (mede) wordt aangesloten bij de forfaitair berekende waarde van de schuldplichtigheid, maar bij de waarde in het economisch verkeer van het recht. Indien er sprake zal zijn van een eventueel te lage vergoeding, zal deze hiermee voor de berekening van de grondslag direct worden gecorrigeerd. Indien in dit voorbeeld de waarde in het economisch verkeer van het beperkt zakelijk recht EUR 20.000 zou bedragen, zal de vergoeding worden gesteld op dit bedrag, zodat EUR 4.200 aan omzetbelasting in rekening gebracht zal dienen te worden. De gemeente zal de aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting ad EUR 21.000 in aftrek brengen. Indien na verloop van de 5 jaren waarvoor het recht van erfpacht is gevestigd, de gemeente de onroerende zaak gaat aanwenden voor onbelaste prestaties, zal de gemeente een gedeelte van de in aftrek gebrachte omzetbelasting herzien. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal zowel de economische als ook de civielrechtelijke vestiging worden aangemerkt als verkrijging die beide plaatshebben krachtens een (rechts)handeling die voor de heffing van omzetbelasting als levering van goederen wordt aangemerkt en van rechtswege is belast met omzetbelasting. In verband hiermee zal voor beide vestigingen de samenloopregeling kunnen worden toegepast.

Het hiervoor geschetste voorbeeld laat zien hoe eenvoudig de heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting kan zijn, als het beperkt zakelijk recht per definitie wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak (en daarmee als lichamelijke zaak).⁴⁶³ Hierbij zal deze wijze van heffing meer recht doen aan het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting, die het verbruik beoogt te belasten. Het verbruik in de 5 jaren waarvoor het recht van erfpacht is gevestigd, zal toekomen aan de erfpachter die hiervoor wordt belast voor de door hem opgeofferde “normale” vergoeding. Na verloop van het recht van erfpacht komt het verbruik weer toe aan de eigenaar als opvolgend gerechtigde. Indien er alsdan nog een herzieningsperiode loopt, zal sprake kunnen zijn van een herziening van al dan niet in aftrek gebrachte omzetbelasting. Voor de heffing van overdrachtsbelasting geldt, dat hiermee wordt voldaan aan het oogmerk om met de samenloopregeling een onwenselijke cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting in de bouw- en handelsfase te voorkomen.

⁴⁶² Ervan uitgaande dat sprake is van de overdracht dan wel overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken.

⁴⁶³ Hiervoor gaf ik aan dat gedacht kan worden aan de wijziging van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting, zodat deze luidt als volgt:

Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, voor zover dit recht een belang bij de onroerende zaak vertegenwoordigt.

In de praktijk komt het voor, dat er meerdere beperkt zakelijke rechten gelijktijdig het gebruik toestaan van een onroerende zaak. Alsdan zal de aftrek door de eigenaar dienen plaats te hebben in de verhouding van de respectievelijke waarden van de handelingen. Hiermee zal zijn aftrek staan in de verhouding waarin hij de onroerende zaak voor belaste en onbelaste doeleinden aanwendt.

5.6. A-B-C uitgifte

Hiervoor sprak ik over de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht die volgde op de economische vestiging van het recht. Daarbij vond de civielrechtelijke vestiging plaats aan de partij die met de eigenaar een overeenkomst tot vestiging was aangegaan, dan wel aan de rechtsopvolger van deze partij. Vergelijkbaar is de situatie waarbij de eigenaar (A) een overeenkomst tot uitgifte sluit met partij B, die vervolgens een overeenkomst sluit met partij C, op grond waarvan de uitgifte door A rechtstreeks plaatsheeft aan C, zonder dat deze civielrechtelijke vestiging vooraf is gegaan aan een economische vestiging van A aan B. Op grond van de overeenkomst die B heeft met C, zal B het recht op uitgifte hebben verkregen. Dit recht zal in beginsel overdraagbaar zijn. Indien dit recht door B aan C wordt overgedragen, zal de uitgifte door A rechtstreeks aan C plaatshebben.

Bij deze A-B-C uitgifte zal er voor de heffing van overdrachtsbelasting sprake zijn van één verkrijging door de uiteindelijke gerechtigde C. De overdracht van uitsluitend het recht op uitgifte (of levering) wordt uitgesloten van de economische eigendomsverkrijging en leidt niet tot heffing van overdrachtsbelasting.⁴⁶⁴ Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal voor de verkrijging door C de grondslag van heffing worden gevormd door de waarde van hetgeen wordt verkregen, een waarde die tenminste gelijk is aan de tegenprestatie. Voor wat betreft de tegenprestatie laat de parlementaire geschiedenis een wijziging zien die erin resulteert dat de tegenprestatie van de uiteindelijke verkrijger (in mijn voorbeeld de tegenprestatie van C aan B) maatgevend is. Echter ook de andere rechtsverhoudingen worden hierbij in ogenschouw genomen. Indien echter om zakelijke redenen de tegenprestatie, die de uiteindelijke verkrijger C dient te voldoen, lager is dan die zijn rechtsvoorganger B dient te voldoen, zal voor de bepaling van de grondslag van heffing worden uitgegaan van deze lagere tegenprestatie. Uiteraard geldt de waarde van hetgeen wordt verkregen als uitgangspunt.

Voor de heffing van omzetbelasting wordt bepaald⁴⁶⁵ dat, indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van een zelfde goed dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, dit goed geacht wordt door ieder van die personen te zijn geleverd.⁴⁶⁶ Eveneens wordt bepaald dat diensten, die worden verleend door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer, die overeenkomsten sluit op eigen naam, maar op

⁴⁶⁴ Artikel 2 lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁶⁵ Artikel 3 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁶⁶ Hierbij laat ik buiten beschouwing of de regeling past binnen de Richtlijn.

order en voor rekening van een ander, worden geacht aan en vervolgens door die ondernemer te zijn verleend.⁴⁶⁷

Indien echter het recht op levering door B wordt overgedragen aan C, dan zal A verplicht zijn om de onroerende zaak te leveren aan C. Hiermee wordt B ontslagen van zijn verplichting om de onroerende zaak af te leveren. De hiervoor bedoelde bepalingen ter zake van een A-B-C levering zouden daardoor geen werking meer hebben, als B niet meer de verplichting heeft om het goed af te leveren. Alsdan zal van een reguliere levering door A aan C sprake kunnen zijn. Hiervoor zal de samenloopregeling kunnen worden toegepast voor zover wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden. Hiervoor zal onder meer sprake moeten zijn van een verkrijging krachtens een belaste levering⁴⁶⁸ of een belaste (fictieve) verhuur⁴⁶⁹ ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd.

Indien B wel de verplichting blijft behouden om de zaak af te leveren, zal bedacht moeten worden dat de vestiging van het beperkt zakelijk recht in één van beide schakels mogelijk als levering van goederen wordt aangemerkt en in de andere mogelijk als verhuur van onroerende zaken. De mogelijkheid om beide fictiewetsbepalingen⁴⁷⁰ te combineren wordt niet expliciet bepaald, echter wordt ook niet uitgesloten. Alsdan zal voor elke schakel beoordeeld dienen te worden in hoeverre de betreffende prestatie al dan niet zal kunnen delen in de desbetreffende vrijstelling.⁴⁷¹ Teneinde de samenloopregeling toe te kunnen passen zal sprake moeten zijn van een verkrijging krachtens een belaste levering⁴⁷² of een belaste (fictieve) verhuur⁴⁷³ ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd. Nu voor de heffing van omzetbelasting de beide schakels afzonderlijk beoordeeld worden, zal bij een A-B-C levering de civielrechtelijke vestiging door A aan C geen (aanvullende) betekenis meer toekomen. Hierbij zal gebruik gemaakt kunnen worden van het besluit van 17 januari 2012⁴⁷⁴, zodat ook voor deze civielrechtelijke vestiging de samenloopregeling kan worden toegepast. Hierbij geldt echter als voorwaarde dat aan B een wezenlijke functie zal moeten toekomen.

⁴⁶⁷ Artikel 4 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁶⁸ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁶⁹ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b slotalinea Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁷⁰ Artikel 3 lid 4 en artikel 4 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁷¹ Artikel 11 lid 1 onderdeel a dan wel b Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁷² Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁷³ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b slotalinea Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁷⁴ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 17 januari 2012, nr. BLKB/2011/1338M, Staatscourant 2012, 1627; (V-N 2012/11.22).

5.7. Eerste ingebruikneming en het gebruik als bedrijfsmiddel

Voor de toepassing van de samenloopregeling geldt als voorwaarde, dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn in die gevallen waarin de verkrijger gerechtigd is om de in rekening gebrachte omzetbelasting geheel of gedeeltelijk af te trekken. Voor wat betreft de voorwaarde “tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt” wordt aangesloten bij het tijdstip van eerste ingebruikneming van artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968 ten gevolge waarvan de tweejaarsperiode een aanvang neemt. De staatssecretaris schrijft in het hiervoor reeds meerdere malen aangehaalde besluit van 31 oktober 2012 dienaangaande:

In de samenloopvrijstelling wordt onder andere de eis gesteld dat een onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Voor de uitleg van de zinsnede “als bedrijfsmiddel is gebruikt” wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB. Het gaat hierbij om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van deze zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijvoorbeeld geen sprake van de eerste ingebruikneming als een nieuw kantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen.

In de literatuur wordt gediscussieerd of het aangaan van de huurovereenkomst reeds aangemerkt dient te worden als het moment van de eerste ingebruikname dan wel dat hiervan pas sprake kan zijn zodra de huurder de onroerende zaak feitelijk in gebruik neemt. Indien de overdracht dan wel de vestiging van een beperkt zakelijk recht op grond van ons nationaal recht (fictief) wordt aangemerkt als de verhuur van onroerende zaken, dan zal deze vestiging dan wel overdracht voor de toepassing van de samenloopregeling hetzelfde lot zijn beschoren als het aangaan van een reguliere huurovereenkomst.

De tekst van de samenloopregeling spreekt over de ingebruikname als bedrijfsmiddel en maakt geen gebruik van het begrip “tijdstip van eerste ingebruikneming” zoals dit wordt gehanteerd bij de heffing van omzetbelasting. Het tijdstip van eerste ingebruikneming voor de heffing van omzetbelasting wordt weleens aangenomen als het moment waarop de onroerende zaak voor de eerste keer feitelijk wordt gebruikt. Naar mijn mening is dit onjuist en kan het gebruik als bedrijfsmiddel (zoals dit geldt voor de samenloopregeling bij de heffing van overdrachtsbelasting) zich ook voordoen voordat de onroerende zaak feitelijk wordt gebruikt. De eigenaar die een hem toekomende onroerende zaak verhuurt, zal deze onroerende zaak in het kader van zijn bedrijf (voortdurend) ter beschikking stellen aan de huurder. Hiermee zal hij (de verhuurder) de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik nemen, nu hij het gebruik af staat aan de huurder en in ruil daarvoor geniet van de huuropbrengsten.⁴⁷⁵

⁴⁷⁵ Deze zienswijze lijkt gedeeld te worden door de wetgever blijkens het bepaalde in artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer waarbij een

Een en ander brengt met zich mee dat de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht dat (fictief) als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt ertoe zal leiden, dat er sprake zal zijn van de ingebruikname als bedrijfsmiddel van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Een beroep op de samenloopregeling zal geen effect sorteren, indien de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen en de verkrijger gerechtigd is de in rekening gebrachte omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek te brengen.⁴⁷⁶

Indien de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht niet (fictief) als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt, maar als de levering van goederen⁴⁷⁷, zal deze rechtshandeling er niet toe leiden dat de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. De (rechts)handeling zal hiervoor dezelfde status hebben als de overdracht van de onroerende zaak zelf. Deze overdracht van de onroerende zaak zal niet worden aangemerkt als de ingebruikname als bedrijfsmiddel. Ter zake van het beperkt zakelijk recht zal mogelijk een periodieke vergoeding verschuldigd zijn. Dat de eigenaar een periodieke vergoeding ontvangt, ook in het geval de (rechts)handeling als levering van goederen wordt aangemerkt, doet voor de constatering of er sprake is van een ingebruikname als bedrijfsmiddel niet ter zake. Een en ander laat zien dat de ingebruikname als bedrijfsmiddel afhankelijk wordt gesteld van de omvang van de vergoeding in de voorgaande vestiging dan wel overdracht(en) van het beperkt zakelijk recht. Dit zou anders zijn in het geval de onroerende zaak per definitie zal worden aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak (en daarmee als lichamelijke zaak). In dat geval zou de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht als levering van goederen worden aangemerkt en niet meer als (fictieve) verhuur van onroerende zaken. Hiermee zou de samenloopregeling alleen nog worden geblokkeerd bij de aftrekgerechtigde ondernemer, wanneer de onroerende zaak ook feitelijk als bedrijfsmiddel in gebruik genomen zou zijn. Een dergelijke toepassing lijkt mij meer in lijn te liggen met de bedoeling van de samenloopregeling.

5.8. Onroerende zaken en onroerende goederen

De verkrijging van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen, is (in beginsel) belast met overdrachtsbelasting. Bij de bepaling of er sprake is van een onroerende zaak wordt voor de heffing van overdrachtsbelasting uitgegaan van het (nationale) civiele recht. Bij de heffing van omzetbelasting wordt eveneens gesproken over onroerende zaken, echter hierbij wordt aansluiting gezocht bij het unierechtelijk begrip onroerende goederen zoals dit wordt gebruikt in de Richtlijn. In de literatuur en rechtspraak is veel aandacht besteed aan deze begrippen alsmede aan de verschillen en overeenkomsten tussen de beide begrippen. De verschillen

faciliteit wordt geboden binnen 6 maanden na het tijdstip van de eerste ingebruikneming of de eerdere ingangsdatum van een verhuur van het goed.

⁴⁷⁶ Onverminderd het bepaalde in artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁷⁷ Op grond van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

leiden ertoe dat bepaalde zaken voor één van de heffingen wel en voor de andere niet als onroerende zaak worden aangemerkt. Bij het bestuderen van literatuur en rechtspraak valt op dat het nauwelijks voorkomt, dat een zaak voor de heffing van overdrachtsbelasting niet en voor de heffing van omzetbelasting wél als onroerend wordt aangemerkt.⁴⁷⁸ Voor dit onderzoek is het van belang om te constateren dat beperkt zakelijke rechten (civielrechtelijk) uitsluitend gevestigd kunnen worden op onroerende zaken die civielrechtelijk als onroerend worden aangemerkt.⁴⁷⁹ Deze zaken, die voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerend worden aangemerkt, kunnen evenwel voor de heffing van omzetbelasting kwalificeren als roerend. Een en ander leidt ertoe dat de discussie zich voornamelijk zal beperken tot die gevallen waarin:

1. het beperkt zakelijk recht wordt gevestigd ten laste van een zaak die civielrechtelijk en daardoor voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerend wordt aangemerkt en voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. Gedacht kan worden aan de vestiging van een opstalrecht waarbij aan de opstalhouder de bevoegdheid wordt verschaft om op het dak van een stacaravan of prefab gebouw een antenne installatie of andersoortig werk in eigendom te hebben en te houden. Onder omstandigheden zal deze stacaravan of dit prefab gebouw voor de heffing van omzetbelasting⁴⁸⁰ niet en voor de heffing van overdrachtsbelasting wel als onroerende zaak worden aangemerkt.
2. een recht van erfpacht wordt gevestigd ten laste van een zaak die uit twee of meer (on)zelfstandige onderdelen bestaat, waarbij een van die onderdelen voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. Aan de erfpachter komt alsdan niet de economische eigendom van de beide onderdelen toe en derhalve is hij slechts tot het gebruik van deze beide onderdelen gerechtigd. Hierbij zou als voorbeeld kunnen dienen de vestiging van een recht van erfpacht, dat de bevoegdheid tot gebruik verschaft van een perceel grond en tevens het gebruik van de daarop aanwezige stacaravan of prefab gebouw. In erfpacht zal dan worden uitgegeven zowel het perceel als ook de stacaravan dan wel prefab gebouw.

⁴⁷⁸ In het arrest van het HvJ 15 november 2012, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven en Ingo Horeis) oordeelde het Hof, dat onder het begrip verpachting en verhuur van onroerende goederen ook verstaan wordt de verhuur van een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, die aan de oever en de bodem van een rivier is vastgemaakt met kabels die niet gemakkelijk kunnen worden losgemaakt, op een afgebakende en identificeerbare ligplaats in het rivierwater ligt en blijkens de bewoordingen van de huurovereenkomst uitsluitend bestemd is om aldaar duurzaam te worden gebruikt als restaurant/discotheek. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zou deze woonark weleens als roerend aangemerkt kunnen worden. Zie in dit verband HR 15 januari 2010, zaak 07/13 305, ECLI:NL:HR:2010:BK9136 (BNB 2010/80, m.nt. J.C. van Straaten).

⁴⁷⁹ Artikelen 5:70, 5:85, 5:101 Burgerlijk Wetboek.

⁴⁸⁰ Zie onder meer HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer) (BNB 2003/123, m.nt. Van Kesteren; V- N 2003/9.19; FED 2003/153).

3. Een recht van opstal wordt gevestigd ten laste van een onroerende zaak om in, op of boven die onroerende zaak een gebouw of werk in eigendom te hebben dat voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. In deze situatie betreft het verschil in kwalificatie de aan te brengen zaak en niet, zoals onder 1 aangegeven, de zaak waarop het beperkt zakelijk recht wordt gevestigd.

In het onder 1 vermelde voorbeeld zullen zowel het prefab gebouw (dan wel stacaravan) als ook de aan te brengen werken tezamen met de ondergrond civielrechtelijk (en daarmee voor de heffing van overdrachtsbelasting) als één onroerende zaak worden beschouwd. Voor de heffing van omzetbelasting zal dit echter anders kunnen zijn. Indien de grond en de daarop aanwezige opstallen fysiek van elkaar zijn gescheiden, zullen deze beide elementen, die civielrechtelijk als onroerend worden aangemerkt, afzonderlijk in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Wanneer wij spreken over fysiek gescheiden elementen, wordt hiermee, aldus de staatssecretaris⁴⁸¹, bedoeld dat de ene onroerende zaak voldoende fysiek is afgescheiden van de andere onroerende zaak om te worden aangemerkt als zelfstandig te gebruiken onroerende zaak. Met “zelfstandig gebruik” wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren. Dit zal onder omstandigheden het geval kunnen zijn bij de stacaravan of het prefab gebouw dat op eenvoudige wijze kan worden verplaatst naar een andere locatie. Een en ander brengt met zich mee dat de ondergrond en de aanwezige opstallen voor de heffing van omzetbelasting afzonderlijk in de heffing kunnen worden betrokken. Bij de vestiging van bijvoorbeeld een recht van opstal, dat recht geeft om op de stacaravan dan wel het prefab gebouw een installatie aan te brengen, zal dat recht een bevoegdheid verschaffen ter zake van een zaak die voor de heffing van omzetbelasting niet als onroerende zaak wordt aangemerkt. De Richtlijn bepaalt echter, dat lidstaten als lichamelijke zaak kunnen beschouwen bepaalde rechten op onroerende goederen alsmede de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerend goed te gebruiken. Het recht van opstal dat is gevestigd ten laste van een zaak, die voor de heffing van omzetbelasting als roerende zaak wordt aangemerkt, zal dan ook niet als lichamelijke zaak beschouwd kunnen worden. Hiermee zal de vestiging dan wel overdracht van het recht van opstal niet als de levering van goederen aangemerkt kunnen worden. De vestiging dan wel overdracht zal worden aangemerkt als dienst. Daar waar bij de levering van onroerende zaken een vrijstelling geldt vanaf twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikname en de verhuur van onroerende zaken in beginsel is vrijgesteld, gelden deze vrijstellingen niet bij de dienst die bestaat uit het voor gebruik ter beschikking stellen van roerende zaken, zoals de stacaravan en het prefab gebouw. De vestiging en de overdracht van dit beperkt zakelijk recht zullen dan ook belast zijn met omzetbelasting. De samenloopregeling treft in beginsel geen doel, nu er geen sprake is van de levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968 en evenmin van een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1

⁴⁸¹ Het besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696 en het besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 2013, nr. 26851

onderdeel b onder 5° Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting wordt geheven. Hiermee ontstaat een cumulatie van de beide heffingen die onder omstandigheden onwenselijk is. De staatssecretaris⁴⁸² heeft deze onwenselijke cumulatie ingezien en heeft onder voorwaarden⁴⁸³ bepaald dat, indien bij de verkrijging van een zaak zowel overdrachtsbelasting als omzetbelasting is verschuldigd, omdat die zaak voor de Wet op belastingen van rechtsverkeer als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de Wet op de omzetbelasting 1968 als twee afzonderlijke zaken - een roerende en een onroerende zaak - de heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege blijft. Het gaat om de overdrachtsbelasting over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de zaak die voor de omzetbelasting als een roerende zaak wordt aangemerkt. In een voetnoot heeft de staatssecretaris nog aangegeven dat onder de term "levering" ook wordt verstaan de vestiging enz. van rechten op onroerende zaken, voor zover die vestiging op grond van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968 is aan te merken als een levering. Hiermee word beoogd om ook in gevallen als die in geval 1 gebruik te maken van de goedkeuring. Toch is de hiervoor bedoelde tekst van de voetnoot op zijn minst vreemd. Het besluit is juist bedoeld om een oplossing te vinden voor die gevallen waarin er sprake is van een zaak die voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. Hiermee zullen de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een beperkt zakelijk recht niet als levering van goederen kunnen worden aangemerkt.⁴⁸⁴ Mogelijk zal met de toevoeging uitsluitend beoogd zijn om een voorwaarde te stellen aan de omvang van de vergoeding zoals deze wordt gesteld in artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968. Wellicht kan de tekst van het besluit hierop aangepast worden. Overigens betreft dit een tegemoetkoming bij de heffing van overdrachtsbelasting, die uitsluitend een nationale aangelegenheid betreft.

In de hiervoor onder 2 beschreven situatie wordt een recht van erfpacht gevestigd dat het gebruik verschaft tot een perceel grond met de daarop aanwezige opstallen. Onder omstandigheden worden deze opstallen voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerende zaak aangemerkt, terwijl deze voor de heffing van omzetbelasting als roerende zaak worden aangemerkt. Ik ga er in deze casus vanuit dat de economische eigendom van de opstallen niet aan de erfpachter toekomt, maar bij de eigenaar verblijft. Voor zover het recht van erfpacht ziet op het perceel grond, zal dit recht als lichamelijke zaak worden aangemerkt, indien voldaan wordt aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding. Voor zover het recht van erfpacht echter

⁴⁸² Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696.

⁴⁸³ a. De roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling of, als dit wel het geval is, kan de verkrijger de omzetbelasting ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen.

b. De vergoeding voor de roerende zaak is tenminste gelijk aan de waarde in het economisch verkeer van deze zaak.

c. De roerende zaak wordt niet geleverd met toepassing van de in artikel 28b van de Wet op de omzetbelasting 1968 bedoelde margeregeling.

⁴⁸⁴ Artikel 15 lid 2 Richtlijn.

(ook) ziet op de aanwezige opstallen, die voor de heffing van omzetbelasting als roerende zaken worden aangemerkt, zal dit recht niet als lichamelijke zaak aangemerkt worden, maar als reguliere dienst (de verhuur van roerende zaken). Ter zake van deze dienst zal omzetbelasting verschuldigd zijn, voor zover de dienst wordt geleverd door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

Om een onwenselijke cumulatie te voorkomen wordt, blijkens het besluit, onder voorwaarden vrijgesteld van overdrachtsbelasting het gedeelte van de waarde van de zaak, dat voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. In verband met het vorenstaande zal de totale vergoeding gesplitst moeten worden in die zin dat een gedeelte van de vergoeding wordt toegerekend aan het beperkt zakelijk recht, dat ziet op de onroerende zaak, en een gedeelte aan het beperkt zakelijk recht, dat ziet op de zaak die voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt. Hierbij zal overigens bedacht moeten worden dat het beperkt zakelijk recht, voor zover het ziet op het perceel grond, alleen als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, indien de omvang van de toegerekende vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Indien het beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak wordt aangemerkt (en wel als onderdeel van de onroerende zaak zelf), zullen de vestiging en de overdracht als levering van goederen worden aangemerkt, zonder dat hiertoe een voorwaarde wordt gesteld.

In de onder 3 vermelde situatie wordt een recht van opstal gevestigd ten laste van een onroerende zaak om in, op, of boven die onroerende zaak gebouwen of werken in eigendom te hebben en te verkrijgen die voor de heffing van omzetbelasting als roerende zaken worden aangemerkt. Het zou kunnen gaan om een recht van opstal dat wordt gevestigd ten laste van een perceel grond om daarop een prefab gebouw in eigendom te hebben of te verkrijgen.

Bedacht zal moeten worden dat het opstalrecht voorkomt dat de opstallen door natrekking⁴⁸⁵ toekomen aan de eigenaar van de ondergrond. Indien het opstalrecht wordt gevestigd ten laste van het perceel grond en aansluitend de opstaller de gebouwen of werken aanbrengt, zullen deze in eigendom blijven toebehoren aan de opstaller. Indien deze gebouwen dan wel werken reeds zijn gerealiseerd voordat het recht van opstal werd gevestigd, zal de eigendom van deze gebouwen/werken overgedragen moeten worden aan de opstaller.

Overeenkomstig de heersende leer zal bij de vestiging van het recht van opstal ook de leveringshandeling worden verricht om deze gebouwen/opstallen over te dragen. De simpele vestiging van het recht van opstal, zonder deze aanvullende leveringshandeling waarbij de opstallen worden geleverd, laat onbenoemd de daadwerkelijke overdracht van de aangebrachte gebouwen/werken. Een en ander geldt op gelijke wijze bij de overdracht van het opstalrecht door de opstaller aan zijn rechtsopvolger. Ook dan zal hij naast het opstalrecht de eigendom van de aanwezige gebouwen/werken overdragen. Indien de opstaller zelf het gebouw of werk aanbrengt, nadat het opstalrecht ten behoeve van hem is gevestigd, geldt voor de heffing van omzetbelasting het systeem zoals hiervoor veelvuldig besproken. De vestiging wordt aangemerkt als levering van goederen, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde⁴⁸⁶ en in alle andere gevallen

⁴⁸⁵ Artikel 3:3 en 3:4 Burgerlijk Wetboek.

⁴⁸⁶ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968.

aangemerkt als dienst, onder voorwaarden als verhuur. De vestiging die als levering van goederen wordt aangemerkt, zal van rechtswege met omzetbelasting worden belast, indien deze wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer binnen twee jaren na de eerste ingebruikname.⁴⁸⁷ Buiten deze periode zal in beginsel een vrijstelling gelden, behoudens de situatie waarin partijen bevoegdelijk kiezen voor een met omzetbelasting belaste levering.⁴⁸⁸ Indien de omvang van de vergoeding niet voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde, zal omzetbelasting verschuldigd zijn, indien de vestiging geschiedt door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, waarbij de vestiging niet als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt. Indien deze wel als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt, zal de vestiging in beginsel zijn vrijgesteld, tenzij partijen kiezen voor een belaste verhuur.⁴⁸⁹ Zoals veelvuldig aangegeven zou naar mijn mening de voorwaarde, die wordt gesteld aan de omvang van de vergoeding, dienen te vervallen door het beperkt zakelijk recht per definitie aan te merken als lichamelijke zaak en meer in het bijzonder als onderdeel van de onroerende zaak zelf.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling, indien sprake is van de levering van goederen waarbij van rechtswege omzetbelasting verschuldigd is.⁴⁹⁰ Als aanvullende voorwaarde geldt dat, indien de verkrijger de omzetbelasting in aftrek kan brengen, de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn.⁴⁹¹ Ook zal de samenloopregeling kunnen werken, indien wordt gekozen voor een belaste verhuur en de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Indien de vestiging als reguliere dienst wordt aangemerkt, zal geen gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling.⁴⁹²

Indien het recht van opstal echter wordt gevestigd nadat de gebouwen/werken zijn aangebracht zal, zoals reeds vermeld, ook de eigendom van deze gebouwen/werken overgedragen dienen te worden ten tijde van de vestiging van het recht. Ook bij de overdracht van het recht van opstal zal de eigendom van de aanwezige gebouwen/werken door de opstaller worden overdragen aan zijn rechtsopvolger. Deze overdracht van de eigendom van de gebouwen/werken zal voor de heffing van omzetbelasting als reguliere levering van goederen worden aangemerkt, indien deze wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Het maakt hiervoor geen verschil of de opstallen worden aangemerkt als onroerende dan wel roerende zaken; met dien verstande dat vrijgesteld is de levering van een roerende zaak die in het bedrijf van de ondernemer uitsluitend is gebruikt ten behoeve van vrijgestelde prestaties of voor doeleinden als bedoeld in artikel 16 Wet op de omzetbelasting 1968, ingeval ter zake van de voorafgaande levering

⁴⁸⁷ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁸⁸ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 2° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁸⁹ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁹⁰ Als bedoeld in artikel 15 lid 1 aanhef en sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁴⁹¹ onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer

⁴⁹² Zie ook paragraaf 5.2.

van die zaak geen belasting in aftrek is gebracht. Voor de samenloopregeling zal gebruik gemaakt worden van voormeld besluit van de staatssecretaris⁴⁹³ waarin hij onder voorwaarden heeft bepaald dat, indien bij de verkrijging van een zaak zowel overdrachtsbelasting als omzetbelasting is verschuldigd, omdat die zaak voor de Wet op belastingen van rechtsverkeer als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de Wet op de omzetbelasting 1968 als twee afzonderlijke zaken - een roerende en een onroerende zaak - de heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege blijft. Er zal dan ook geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de zaak die voor de omzetbelasting als een roerende wordt aangemerkt.

5.9. Stapelen van rechten

Het Burgerlijk Wetboek biedt slechts enkele mogelijkheden om beperkt zakelijke rechten te stapelen. Hiermee zal een beperkt zakelijk gerechtigde de mogelijkheid hebben om (een deel van) zijn rechten op de onroerende zaak over te dragen door middel van de vestiging van een beperkt zakelijk recht ten behoeve van deze derde, welk recht van deze derde (hierna ook aangeduid als onderrecht) lager in rang is dan het recht (hierna ook aangeduid als hoofdrecht) dat toekomt aan de eerst bedoelde gerechtigde.⁴⁹⁴ De vestiging alsmede de overdracht⁴⁹⁵ van het onderrecht kunnen voor de beide heffingen een aangrijpingspunt vormen voor de heffing van belasting.

De overdracht dan wel vestiging⁴⁹⁶ van het beperkt zakelijk recht zal belast zijn met omzetbelasting, indien de prestatie van de als zodanig handelend ondernemer wordt aangemerkt als levering van goederen en deze niet deelt in de vrijstelling.⁴⁹⁷ Voorts zal deze prestatie belast zijn met omzetbelasting, indien deze wordt aangemerkt als dienst, echter niet als verhuur van onroerende zaken, tenzij ter zake van de verhuur door partijen bevoegdlijk voor heffing wordt gekozen. De beoordeling of de vestiging en overdracht van het onderrecht als levering van goederen worden aangemerkt, zal op grond van de wet beoordeeld worden aan de hand van de omvang van de vergoeding die voor het onderrecht wordt overeengekomen.⁴⁹⁸ De vergoeding die wordt voldaan voor het onderrecht, zal in verhouding staan met de omvang van de rechten en bevoegdheden die aan het recht ontleend kunnen worden. Hierbij merk ik op dat de rechten en bevoegdheden van het onderrecht in omvang niet meer zullen kunnen bedragen dan die waartoe het hoofdrecht recht geeft⁴⁹⁹, tenzij de wet anders bepaalt. De vergoeding die wordt voldaan voor het onderrecht, kan echter wel hoger zijn dan die is overeengekomen voor de verkrijging van het hoofdrecht. De vestiging van het onderrecht kan dan ook

⁴⁹³ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr.

BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696.

⁴⁹⁴ Voor een overzicht van de mogelijkheden zie hoofdstuk 2.6.

⁴⁹⁵ En voorts de wijziging, opzegging en afstand.

⁴⁹⁶ Alsmede de wijziging, opzegging en afstand.

⁴⁹⁷ Artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁴⁹⁸ Artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁹⁹ Vanuit het rechtsbeginsel *Nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*.

als levering van goederen worden aangemerkt, terwijl de vestiging van het hoofdrecht niet als levering van goederen wordt aangemerkt, maar als dienst.⁵⁰⁰ Hiermee zou het onderrecht als lichamelijke zaak kunnen kwalificeren, terwijl het hoofdrecht dat niet doet. Hoewel wij spreken over het stapelen van beperkt zakelijke rechten, zal elk recht afzonderlijk rechten en bevoegdheden verschaffen met betrekking tot de onroerende zaak, waarbij voor het onderrecht nog geldt dat de rechten en bevoegdheden ontleend worden aan het recht dat hoger in rang is. Voor de beoordeling of een onderrecht als lichamelijke zaak betrokken kan worden in de prestatie, die als levering van goederen wordt aangemerkt, doet het er dan ook niet toe dat het hoofdrecht al dan niet als lichamelijke zaak wordt aangemerkt. Wel kan de vestiging van het onderrecht gevolgen hebben voor de aftrekbaarheid van in rekening gebrachte omzetbelasting door de eigenaar en de gerechtigde tot het hoofdrecht. Indien de vestiging van zowel het hoofdrecht als ook het onderrecht wordt aangemerkt als levering van goederen en ter zake van beide omzetbelasting verschuldigd was, al dan niet ten gevolge van een daartoe strekkende keuze, zal de aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting bij de gerechtigde tot het hoofdrecht in stand blijven.

Voor wat betreft de heffing van overdrachtsbelasting zal de samenloopregeling uitsluitend toegepast kunnen worden, indien omzetbelasting van rechtswege⁵⁰¹ verschuldigd is en, voor zover de onroerende zaak in gebruik is genomen, zal de samenloopregeling niet toegepast kunnen worden, indien de verkrijger gerechtigd is de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen. In deze opzet zal de gerechtigde tot het hoofdrecht de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kunnen brengen, nu hij met de belaste vestiging van het onderrecht, de onroerende zaak aanwendt voor prestaties die hem dit aftrekrecht verschaffen.

Indien de onroerende zaak in gebruik genomen zou zijn, zou bij de vestiging van het hoofdrecht de toepassing van de samenloopregeling missen, terwijl deze wel toegepast kan worden bij de vestiging van het onderrecht, indien de verkrijger van het onderrecht niet tot aftrek gerechtigd is. Alsdan zal de totale belastingdruk bestaan uit de omzetbelasting die door de verkrijger van het onderrecht verschuldigd was over de door hem verschuldigde vergoeding en de overdrachtsbelasting over de waarde (tenminste gelijk aan de tegenprestatie) bij de verkrijging door de hoofdgerechtigde van het hoofdrecht. Voor wat betreft de ingebruikname als bedrijfsmiddel verwijs ik naar paragraaf 5.7.

Indien de vestiging van het hoofdrecht als verhuur van onroerende zaken is aangemerkt ter zake waarvan partijen hebben gekozen voor de heffing van omzetbelasting, zal deze keuze in stand moeten blijven om een beroep op de samenloopregeling in stand te houden. Dit zal slechts mogelijk zijn, indien

⁵⁰⁰ Hierbij zal overigens bedacht moeten worden dat door een waardedaling van de onroerende zaak tussen het moment waarop het hoofdrecht en het onderrecht is gevestigd, de vergoeding voor het onderrecht lager kan zijn dan de vergoeding voor het hoofdrecht en de vestiging van het onderrecht wel als levering van goederen wordt aangemerkt, terwijl de vestiging van het hoofdrecht als verhuur van onroerende zaken werd aangemerkt.

⁵⁰¹ Indien sprake is van een handeling welke als levering van goederen wordt aangemerkt.

ook ter zake van de vestiging van het onderrecht, al dan niet ten gevolge van een keuze, omzetbelasting verschuldigd is. Als de vestiging van het onderrecht als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt en partijen niet de mogelijkheid hebben te kiezen voor de heffing van omzetbelasting, zal ook de gerechtigde tot het hoofdrecht de onroerende zaak aanwenden voor onbelaste prestaties en zal de keuze voor heffing van omzetbelasting bij de vestiging van het hoofdrecht tenietgaan, waarmee ook de samenloopregeling (met terugwerkende kracht) wordt onthouden. Zie voor de gevolgen naar hetgeen ik heb opgemerkt in paragraaf 5.4.

De gevolgen zijn min of meer gelijk aan de situatie waarbij het beperkt zakelijk recht wordt overgedragen aan een opvolgende gerechtigde.

5.10. Samenvatting en conclusies

In hoofdstuk 3 heb ik de heffing van omzetbelasting besproken ter zake van beperkt zakelijke rechten. Hierbij heb ik aangegeven dat bepaalde (rechts)handelingen met betrekking tot beperkt zakelijke rechten voor de heffing van omzetbelasting als levering van goederen aangemerkt worden, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. In die gevallen waarin de omvang van de vergoeding niet aan deze voorwaarde voldoet, zal de betreffende (rechts)handeling als dienst kwalificeren en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. Zowel de levering als ook de verhuur van onroerende zaken zal in beginsel zijn vrijgesteld van de heffing van omzetbelasting. Van deze vrijstelling is echter uitgezonderd de levering van een (beperkt zakelijk recht dat ziet op een) gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming alsmede een bouwterrein. Partijen hebben, onder voorwaarden, ook de mogelijkheid om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting voor die gevallen waarin de levering zou zijn vrijgesteld. Hetzelfde geldt voor die gevallen waarin de prestatie wordt aangemerkt als verhuur van onroerende zaken. De hiervoor bedoelde (rechts)handeling kan voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging⁵⁰² worden aangemerkt die als zodanig is belast. De heffing van overdrachtsbelasting ter zake van beperkt zakelijke rechten heb ik besproken in hoofdstuk 4. Indien sprake is van een verkrijging die belast is met overdrachtsbelasting krachtens een belaste levering⁵⁰³ dan wel belaste (fictieve) verhuur⁵⁰⁴ voor de heffing van omzetbelasting, spreken wij van een cumulatie van beide heffingen. Deze cumulatie is onder omstandigheden onwenselijk en zal alsdan geneutraliseerd dienen te worden. De Richtlijn biedt

⁵⁰² Ook de oplevering zal als verkrijging kunnen worden aangemerkt op grond van het arrest van de HR 22 maart 2013, zaak 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307 (BNB 2013/133 m.nt. Van Zadelhoff), waarbij de oplevering voor de toepassing van artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer als verkrijging is aangemerkt.

⁵⁰³ als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

⁵⁰⁴ als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b slotalinea Wet op de omzetbelasting 1968.

de lidstaten echter niet de mogelijkheid om bij een onwenselijke cumulatie de (rechts)handeling vrij te stellen van omzetbelasting. Een onwenselijke cumulatie zal dan ook voorkomen dienen te worden door de heffing van overdrachtsbelasting terzijde te stellen. De wet voorziet hierin met de zogenoemde samenloopregeling.⁵⁰⁵ Hierbij wordt vrijgesteld van overdrachtsbelasting de verkrijging die plaatsheeft krachtens een levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel b slotaline van de wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.⁵⁰⁶

Bij het lezen van de tekst van de samenloopregeling valt op, dat deze niet alleen een faciliteit biedt voor die gevallen waarin de (rechts)handeling met betrekking tot een beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt als de levering van goederen, maar ook als deze wordt aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering. Voor de toepassing van de faciliteit wordt niet als voorwaarde gesteld, dat de terbeschikkingstelling voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden die worden gesteld aan de verhuur van onroerende zaken. Zo zal de samenloopregeling toegepast kunnen worden bij de vestiging van een jacht- of visrecht die niet als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt, echter wel als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak. Het toepassingsgebied van de samenloopregeling is dan ook ruimer dan wanneer deze beperkt zou zijn tot die (rechts)handelingen, die als verhuur van onroerende zaken aangemerkt zouden worden. Voor die gevallen waarin de (rechts)handeling voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt als (reguliere) dienst en niet als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak (en daardoor tevens niet als verhuur van onroerende zaken), zal deze dienst van rechtswege zijn belast met omzetbelasting en zal de samenloopregeling geen werking hebben waardoor zich een cumulatie van heffingen voordoet. Hierbij kan gedacht worden aan een erfdienstbaarheid waarbij aan de eigenaar van een perceel een verbod wordt opgelegd om zijn perceel te gebruiken voor bepaalde activiteiten. Onder omstandigheden zal de cumulatie van beide heffingen onwenselijk zijn, zeker nu de cumulatie zich ook zal voordoen buiten de zogenoemde bouw- en handelsfase. Dit geldt met name voor die gevallen waarin de verkrijger niet tot aftrek van omzetbelasting gerechtigd is. Dit behoeft een wettelijke aanpassing. De vestiging van de hiervoor bedoelde erfdienstbaarheid die een verbod oplegt om bepaalde activiteiten niet te ontplooiën, zal naar mijn mening niet zonder meer als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Hoewel deze erfdienstbaarheid voor ons nationale recht wordt aangemerkt als beperkt zakelijk recht, staat de prestatie te ver af van de levering van goederen om unierechtelijk als lichamelijke zaak aangemerkt te worden. Om de erfdienstbaarheid aan te kunnen merken als een lichamelijke zaak, zal op zijn minst een belang in de onroerende zaak zelf

⁵⁰⁵ Als bedoeld in artikel 15 lid 1 aanhef en sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁵⁰⁶ onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

over dienen te gaan op de gerechtigde. Het feit dat (onder omstandigheden) bij wijze van fictie de waarde van de schuldplichtigheid wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarmee het is belast, om zo te kunnen voldoen aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding om de vestiging als levering van goederen aan te merken, doet daar niet aan af. De bedoelde erfdienstbaarheid heeft in overwegende mate de kenmerken in zich van een dienst.

Voor de toepassing van de samenloopregeling is het van belang dat de verkrijging (voor de heffing van overdrachtsbelasting) plaatsheeft krachtens een (rechts)handeling die voor de heffing van omzetbelasting wordt aangemerkt als belaste levering van goederen, dan wel als belaste terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering. Deze koppeling zal zich ook dienen uit te strekken over die gevallen waarbij de (rechts)handelingen⁵⁰⁷ weliswaar verband houden met elkaar maar zich niet gelijktijdig voordoen. Zo zal de samenloopregeling ook toegepast dienen te worden in die gevallen waarin de verkrijging plaatsheeft krachtens een voor de heffing van omzetbelasting ondeelbare (economische) handeling bestaande uit de civielrechtelijke vestiging en de (latere) (bouwkundige) oplevering van de onroerende zaak. Deze oplevering zal zich op een later moment voordoen dan ten tijde van de civielrechtelijke vestiging van het recht, welke moment zal gelden als moment van verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting. Gedacht kan worden aan de situatie waarbij een grondeigenaar en een erfpachter een uitgifte overeenkomst zijn aangaan ter zake van een nog door de grondeigenaar bouwrijp te maken perceel, waarbij de civielrechtelijke vestiging plaatsheeft voordat het perceel door de grondeigenaar bouwrijp is gemaakt. Bij de toepassing van de samenloopregeling zal de verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting plaatshebben krachtens de latere belaste oplevering van het perceel in de zin van de omzetbelasting. Indien mocht blijken dat deze latere oplevering geen doorgang heeft, zal alsnog de toepassing van de samenloopregeling ontnomen dienen te worden. Een en ander behoudens de mogelijkheid dat de aanspraak van de belastingdienst hierop verjaard kan zijn. Voor de toepassing van de samenloopregeling wordt, voor die gevallen waarin de verkrijger gerechtigd is om de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, als voorwaarde gesteld dat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn.⁵⁰⁸ Ook hierbij wordt vooruitgelopen op de latere oplevering.

Ook bij de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht zal sprake kunnen zijn van een verkrijging krachtens twee (of meer) elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing voor de heffing van omzetbelasting kunstmatig zou zijn. Bij een economische vestiging zullen partijen, reeds vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging van het beperkt

⁵⁰⁷ De verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting en de levering van goederen dan wel de voor gebruik terbeschikkingstelling van de onroerende zaak, anders dan als levering voor de heffing van omzetbelasting.

⁵⁰⁸ onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

zakelijk recht, (gedeeltelijk) uitvoering geven aan de overeenkomst die zij hebben gesloten. Zo zal de grondeigenaar de grond feitelijk ter beschikking stellen aan de (toekomstig) gerechtigde die vanaf deze terbeschikkingstelling het risico zal dragen van de onroerende zaak. Het verbruik van de onroerende zaak, hetgeen (onder meer) beoogd wordt te belasten bij de heffing van omzetbelasting, zal aan de beperkt zakelijk gerechtigde toekomen met ingang van de economische vestiging. Deze economische vestiging zal voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging worden belast. Vooralsnog werd aangenomen⁵⁰⁹ dat de economische vestiging voor de heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen kon worden aangemerkt. Deze economische vestiging zal dan ook als dienst en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken kwalificeren. Deze verhuur is in beginsel onbelast, tenzij partijen bevoegdelijk kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Indien partijen deze mogelijkheid niet hebben, zal ter zake van de economische vestiging geen omzetbelasting verschuldigd zijn, zodat de samenloopregeling geen werking heeft, nu van een cumulatie geen sprake is. Onder voorwaarden heeft de staatssecretaris goedgekeurd dat de heffing van overdrachtsbelasting bij de economische vestiging achterwege blijft. Het besluit stelt onder meer als voorwaarde dat de eigenaar bij de economische vestiging omzetbelasting op aangifte voldoet, als ware deze vestiging als levering van goederen aangemerkt overeenkomstig het bepaalde van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting 1968. Tegen deze gestelde voorwaarde heb ik mijn bedenkingen geuit. Een dergelijke voorwaarde past niet in het systeem van de wet. De prestatie zal op grond van de huidige wet onbelast blijven. Met name voor die gevallen waarin ook de civielrechtelijke vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt, wordt vanwege de gestelde voorwaarde omzetbelasting afgedragen, terwijl er van een belaste prestatie in het geheel geen sprake is geweest. Overigens geldt dat partijen geen gebruik van het besluit behoeven te maken. Dit zullen zij zeker overwegen, indien zij ervan uitgaan dat de civielrechtelijke vestiging niet als levering van goederen wordt aangemerkt en er geen recht op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting bestaat. Alsdan blijft de totale belastingdruk beperkt tot de overdrachtsbelasting die verschuldigd is bij de economische vestiging over de waarde van het recht⁵¹⁰, alsmede over de waardevermeerdering tussen de momenten van economische en civielrechtelijke vestiging, te vermeerderen met de niet in aftrek gebrachte omzetbelasting door de eigenaar. Het tariefverschil zal er voor zorgen dat de belastingdruk beperkt blijft. Hetzelfde geldt voor die gevallen waarin geen gebruik gemaakt kan worden van het besluit, omdat niet aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Indien de civielrechtelijke vestiging wel aangemerkt zou worden als levering van goederen, ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, zal het besluit uitkomst kunnen bieden. Een en ander lijkt in strijd met de gedachte van de wetgever die beoogt de frustratie van heffing te voorkomen door het stellen van een voorwaarde aan de omvang van de vergoeding om de betreffende rechtshandeling als levering van goederen aan te merken. De gestelde voorwaarde kan er in bepaalde gevallen toe leiden dat door het tariefverschil de totale belastingdruk lager is dan in het geval de voorwaarde niet zou zijn

⁵⁰⁹ HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren)).

⁵¹⁰ Met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid.

gesteld. Door het aanmerken van het beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak en door de economische en civielrechtelijke (rechts)handeling als één ondeelbare, economische handeling aan te merken voor die gevallen waarin beide (rechts)handelingen zich zullen voordoen en door de vergoeding voor het beperkt zakelijk recht te stellen op de waarde in het economisch verkeer van die rechten, zal de heffing van beide belastingen aanzienlijk worden vereenvoudigd en zou op een effectievere wijze misbruik worden bestreden.

Indien partijen ter zake van de economische vestiging, die als fictieve verhuur wordt aangemerkt, wel bevoegdelijk kiezen voor de heffing van omzetbelasting, zal omzetbelasting verschuldigd zijn bij de economische vestiging en zal alsdan een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling. Aan de keuze voor de heffing van omzetbelasting zijn voorwaarden verbonden. De aan deze keuze gestelde voorwaarden zijn geschreven voor een reguliere verhuur en kunnen nauwelijks op juiste wijze worden toegepast bij de vestiging en overdracht van beperkt zakelijke rechten. Als voorwaarden worden (onder meer) gesteld dat de huurder gerechtigd moet zijn tot aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting en dat hij de onroerende zaak binnen de gestelde termijn (feitelijk) in gebruik zal moeten nemen. Met name deze laatste voorwaarde lijkt niet altijd goed te passen in die gevallen waarin er geen sprake is van een reguliere verhuur, maar van de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht. Mogelijk zal gebruik gemaakt worden van de goedkeuringen van de staatssecretaris van financiën voor die gevallen waarbij in reguliere verhuursituaties sprake is van leegstand, dan wel ontbinding van een huurovereenkomst voordat de onroerende zaak in gebruik is en die wordt gevolgd door een andere huurovereenkomst. Het mag duidelijk zijn dat een en ander niet lijkt aan te sluiten bij de situatie waarbij een perceel grond vooruitlopend op de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht reeds in economische zin ter beschikking wordt gesteld aan de erfpachter. Mochten de besluiten echter geen werking hebben, dan zal bedacht moeten worden dat met de civielrechtelijke vestiging de keuze voor heffing met terugwerkende kracht komt te vervallen. In dat geval zal (met terugwerkende kracht) overdrachtsbelasting verschuldigd zijn ter zake van de economische vestiging.⁵¹¹ Dit is onwenselijk en behoeft aanpassing.

De economische vestiging zal in beginsel worden gevolgd door de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht. Bij de economische vestiging van het recht zullen partijen alsdan slechts vooruitlopen op de latere, civielrechtelijke vestiging van het recht. Deze beide (rechts)handelingen zullen, anders dan thans in wetgeving is gereguleerd, op grond van rechtspraak dienen te worden beschouwd als twee elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Aan de civielrechtelijke vestiging van het recht zou hiermee geen belang meer toekomen, wanneer wij ervan uit mogen gaan dat bij de economische vestiging partijen reeds in economische zin uitvoering geven aan hetgeen zij zijn overeengekomen. Voor zover aan de omvang van de vergoeding een voorwaarde gesteld zou moeten

⁵¹¹ Behoudens een eventueel beroep op verjaring.

worden, zal deze beoordeeld dienen te worden bij de economische vestiging. Hierin zullen alle (toekomstige) termijnen en een eventuele, eenmalige vergoeding betrokken worden. Door de economische en de civielrechtelijke vestiging te beschouwen als één ondeelbare (rechts)handeling zal de verkrijging krachtens deze ene (rechts)handeling plaatshebben en zal gebruik gemaakt kunnen worden van de samenloopregeling. De latere, civielrechtelijke vestiging heeft geen belang meer voor de heffing van omzetbelasting. Vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting zal het verbruik van de onroerende zaak toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde vanaf het moment van de economische vestiging. Wel zal er bij de civielrechtelijke vestiging alsnog een beroep gedaan moeten kunnen worden op de samenloopregeling, zeker in die gevallen waarin de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. In deze zou de economische vestiging niet als ingebruikname moeten kwalificeren. Anders staat een beroep open op de faciliteit van artikel 9 lid 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer, waarmee de grondslag van heffing wordt beperkt bij de opvolgende, civielrechtelijke verkrijging. Een en ander komt overeen met de economische en opvolgende, civielrechtelijke levering van de onroerende zaak zelf.

Voor wat betreft de ingebruikname van de onroerende zaak zal de vestiging van een beperkt zakelijk recht, die kwalificeert als levering van goederen, niet aangemerkt dienen te worden als het moment van eerste ingebruikneming (voor de heffing van omzetbelasting), noch als het moment waarop de onroerende zaak als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen (voor de heffing van overdrachtsbelasting). Voor wat betreft de vestiging van het beperkt zakelijk recht, dat niet als levering van goederen en derhalve als dienst (onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken) wordt aangemerkt, ligt dit minder voor de hand. Nu de betreffende (rechts)handeling fictief wordt aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, zullen de gevolgen van deze (rechts)handeling voor de toepassing van de samenloopregeling gelijk dienen te zijn aan de gevolgen van een reguliere verhuur. Bij een reguliere verhuur van onroerende zaken zal de onroerende zaak als bedrijfsmiddel door de eigenaar worden ingezet om daarmee inkomsten te genereren. Hiermee zal dan ook sprake zijn van de ingebruikname als bedrijfsmiddel. Dit wijkt af van het begrip “tijdstip van de eerste ingebruikname” zoals deze geldt voor de heffing van omzetbelasting. Bij een aanpassing van de samenloopregeling zou het begrip aangepast kunnen worden in die zin dat meer aansluiting wordt gezocht bij het begrip “tijdstip van eerste ingebruikname”. Indien het beperkt zakelijk recht wordt aangemerkt als aandeel in de onroerende zaak zelf en daarmee als lichamelijke zaak, zullen de vestiging en de overdracht niet meer als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt maar als levering van goederen. Hiermee zullen de vestiging en de overdracht op zich niet meer leiden tot de constatering dat er sprake is van de ingebruikname als bedrijfsmiddel. Een en ander bewerkstelligt dat de beoogde vereenzelviging van het beperkt zakelijk recht met de onroerende zaak, waarop deze betrekking heeft, beter wordt bereikt. Voor de heffing van omzetbelasting zal hiermee het verbruik van de onroerende zaak toe gaan komen aan de beperkt zakelijk gerechtigde en niet verblijven bij de (grond)eigenaar, hetgeen beter past bij het rechtskarakter van de heffing.

Ik heb er voor gepleit om het beperkt zakelijk recht per definitie aan te merken als aandeel in de onroerende zaak (en daarmee als lichamelijke zaak), de economische en civielrechtelijke vestiging (zowel voor de heffing van omzetbelasting als ook voor de heffing van overdrachtsbelasting) aan te merken als één ondeelbare handeling en de vergoeding te stellen op de waarde van het recht in het economisch verkeer. Naast het feit dat dit meer recht zou doen aan het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting, die het verbruik beoogt te belasten, zal een aantal van de geschetste problemen bij heffing van overdrachtsbelasting hiermee worden opgelost en zou op effectievere wijze misbruik voorkomen kunnen worden. Een en ander zou met zich meebrengen dat ook een beperkt zakelijk recht, dat slechts voor korte duur is gevestigd, aangemerkt zal worden als aandeel in de onroerende zaak. In de(ze) (korte) periode waarvoor het recht is gevestigd, zal de gerechtigde de onroerende zaak verbruiken. Na verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd, zal het verbruik terugkeren bij de eigenaar. Bij het tenietgaan van het beperkt zakelijk recht tijdens de herzieningsperiode, zal er een herziening kunnen plaatshebben bij de eigenaar. Voor de heffing van overdrachtsbelasting geldt, dat hiermee wordt voldaan aan het oogmerk om met de samenloopregeling een onwenselijke cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting in de bouw- en handelsfase te voorkomen. Overigens zal gelden dat, indien er gelijktijdig sprake is van een gebruik van de onroerende zaak door meerdere gerechtigden, de aftrek door de eigenaar dient plaats te hebben in de verhouding van de respectieve waarden van de handelingen.

Een beperkt zakelijk recht kan worden gevestigd op dan wel ten laste van een zaak die civielrechtelijke als onroerend wordt aangemerkt. De door de beperkt zakelijk gerechtigde aan te brengen dan wel van de eigenaar over te nemen opstallen en werken kunnen zowel roerende als onroerende zaken betreffen. Indien een beperkt zakelijk recht gevestigd wordt op een zaak, die voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerend wordt aangemerkt en voor de heffing van omzetbelasting als roerend geldt, zal het beperkt zakelijk recht voor laatstbedoelde heffing op grond van de Richtlijn niet als lichamelijke zaak aangemerkt kunnen worden. Gedacht kan worden aan de vestiging van een opstalrecht ten laste van een stacaravan of prefab gebouw ten behoeve van de aanleg van een antenne-installatie. Hierdoor zal de betreffende prestatie voor de heffing van omzetbelasting als dienst worden belast. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal gebruik gemaakt moeten worden van een goedkeurend besluit om te voorkomen dat naast omzetbelasting ook overdrachtsbelasting verschuldigd zal zijn over het gedeelte, dat ziet op de zaak die voor beide heffingen anders wordt geduid. Het besluit lijkt geschreven te zijn voor die gevallen waarin sprake is van de levering van de (on)roerende zaak zelf. In een voetnoot van dit besluit worden ook beperkt zakelijke rechten hierbij betrokken.

Indien er sprake is van een recht van erfpacht waarbij de economische eigendom van de opstallen (die voor de heffing van omzetbelasting als roerend worden aangemerkt) niet toekomt aan de erfpachter, zal de totale vergoeding gesplitst moeten worden tussen enerzijds het gedeelte dat ziet op de onroerende zaak en anderzijds op de zaak die voor beide heffingen anders wordt geduid. Alsdan kan worden vastgesteld welk gedeelte van de vergoeding belast is met omzetbelasting en derhalve vrijgesteld dient te worden van de heffing van overdrachtsbelasting om ongewenste cumulatie te voorkomen.

Het goedkeuringsbesluit bepaalt dan ook dat het gedeelte van de waarde/vergoeding dat ziet op de zaak, die voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt, niet in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken.

Indien een opstalrecht is gevestigd om de eigendom van een zaak, die voor de heffing van omzetbelasting als roerend wordt aangemerkt, af te scheiden van de zaak die is belast met het opstalrecht, zal de overdracht van die zaak als reguliere levering van een roerende zaak in de heffing van omzetbelasting worden betrokken. Ook hiervoor zal het goedkeuringsbesluit een ongewenste cumulatie kunnen voorkomen.

Bij het stapelen van rechten bestaat de mogelijkheid dat het recht, dat door de beperkt zakelijk gerechtigde wordt gevestigd ten behoeve van een derde ("het onderrecht"), als lichamelijke zaak wordt aangemerkt, terwijl het hem toekomende recht ("het hoofdrecht") niet als zodanig wordt aangemerkt. Elk recht zal afzonderlijk in de heffingen alsmede de samenloopregeling worden betrokken. Een en ander brengt met zich mee dat bij zowel de verkrijging van het hoofdrecht als ook bij de verkrijging van het onderrecht bezien zal moeten worden of wordt voldaan aan de voorwaarden van de samenloopregeling. Als voorwaarde voor de toepassing van de samenloopregeling wordt gesteld dat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn, indien de verkrijger gerechtigd is de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen. Zo zou het kunnen voorkomen dat de samenloopregeling geen toepassing kan vinden bij de vestiging van het hoofdrecht, omdat de hoofderfpachter gerechtigd is de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, terwijl de (gelijktijdige) vestiging van het onderrecht ten behoeve van de niet aftrekgerechtigde verkrijger wel in de samenloopregeling kan delen.

Concluderend kan worden gezegd dat met de samenloopregeling wordt beoogd om onder voorwaarden ook de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand van beperkt zakelijke rechten te laten delen in de samenloopregeling. Met besluiten wordt voor een aantal gevallen een tegemoetkoming geboden daar waar de wetgeving niet toereikend is om een onwenselijke cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting te voorkomen. Mede gezien enige arresten die zijn gewezen door het HvJ, pleit ik er voor om een beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting aan te gaan merken als aandeel in de onroerende zaak zelf, waarbij de omvang van de vergoeding wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die rechten en niet langer uit te gaan van een forfait voor de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid en daarmee de waarde van het recht. Hiermee wordt een aantal problemen voorkomen, die meestal ontstaan door de spagaat waarbij de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand slechts onder voorwaarde worden aangemerkt als levering van goederen en in andere gevallen als dienst en deze kwalificatie zelfs gedurende haar bestaan kan veranderen. Ook wordt hiermee voor de heffing van omzetbelasting een verdergaande vereenzelviging bereikt van het beperkt zakelijk recht met de onroerende zaak waarop het recht ziet. Een en ander is reeds het geval bij de heffing van overdrachtsbelasting, waarbij de verkrijging van een onroerende zaak en het beperkt zakelijk recht gelijkelijk in de heffing worden betrokken.

HOOFDSTUK 6 INKOMSTENBELASTING

6.1. Inleiding

Onder de naam inkomstenbelasting wordt een belasting geheven ten laste van natuurlijke personen.⁵¹² Met de heffing van inkomstenbelasting wordt beoogd om bepaalde (per jaar) genoten voordelen van de belastingplichtige te belasten. In Nederland is er voor gekozen om inkomstenbelasting te heffen ten laste van de belastingplichtige over het door hem in het kalenderjaar genoten⁵¹³:

- a. belastbare inkomen uit werk en woning (box 1);
- b. belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2); en
- c. belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Het belastbaar inkomen uit werk en woning wordt gedeeltelijk gevormd door de inkomsten die door de belastingplichtige worden genoten in verband met de aan hem toekomende eigen woning. Deze eigen woning verschaft de belastingplichtige bepaalde voordelen die hij niet zou hebben, indien hij de woning zou hebben gehuurd. De belastingplichtige behoeft immers geen huur te betalen voor het woongenot dat hij heeft.⁵¹⁴ Hier staat tegenover dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om bepaalde kosten die verband houden met de eigen woning in aftrek te brengen. De door de belastingplichtige genoten voordelen worden forfaitair bepaald. Deze voordelen die voortvloeien uit het bezit van de eigen woning worden bij het inkomen van de belastingplichtige opgeteld. De hiervoor bedoelde kosten, die in aftrek gebracht kunnen worden op het inkomen van de belastingplichtige, bestaan uit het gezamenlijk bedrag van:

- a. de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld;
- b. de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld;
- c. de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning.

Onder voorwaarden zal ook de belastingplichtige, die gerechtigd is tot een woning die hem (economisch) toekomt op grond van een recht van opstal of een recht van erfpacht, gebruik kunnen maken van de eigen woningregeling die hem in staat stelt de hiervoor bedoelde renten, kosten en betalingen in aftrek te brengen op zijn inkomen. Voor de eigenwoningregeling wordt niet geëist dat de belastingplichtige (ook) (economisch) eigenaar is van de grond. Wel zal de belastingplichtige in ieder geval economisch gerechtigd dienen te zijn tot de opstallen en zal hij de ondergrond niet mogen huren. Indien de woning de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van opstal, zal hij zowel juridisch als ook economisch gerechtigd zijn tot de opstallen. Wanneer de woning de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van

⁵¹² Artikel 1.1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵¹³ Artikel 2.3 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵¹⁴ Een toename van de prijzen op de huurmarkt leiden er dan ook toe dat zijn voordeel toeneemt.

erfpacht, zullen nadere voorwaarden vervuld moeten worden om de woning als eigen woning aan te merken voor de eigenwoningregeling. Deze voorwaarden beogen de regeling alleen toe te passen in die gevallen waarin de woning in economische zin aan de belastingplichtige toekomt. In dergelijke gevallen zal er maatschappelijk geen verschil bestaan tussen de woning die op eigen grond en de woning die op grond is gerealiseerd die aan de belastingplichtige in erfpacht of opstal is uitgegeven, zodat ook voor laatstbedoelde woningen de regeling zou moeten gelden. Aanvullend heeft de wetgever bepaald, dat ook de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning (hiervoor onder c vermeld) in aftrek gebracht kunnen worden. Hiermee worden de betalingen aan de grondeigenaar in lijn gebracht met de rentebetalingen die verricht worden aan de (hypotheccair) financier. Ook hier zal gelden dat, indien de betaling van canon of retributie (maatschappelijk) overeenkomt met een betaling van rente, deze betalingen tot aftrek dienen te strekken. Ik kom hier later op terug.

Hierna zal ik nader ingaan op het begrip 'eigen woning' voor die gevallen waarin de woning is gerealiseerd op grond die aan de belastingplichtige toekomt op basis van een recht van erfpacht en/of opstal. Hierbij zal ik de bepaling van de WOZ waarde van de bedoelde woning bespreken, voor zover dit van belang is voor de heffing van inkomstenbelasting. Tot slot zal ik stilstaan bij die gevallen waarin de opstallen niet als eigen woning worden aangemerkt, maar betrokken dienen te worden bij de bepaling van de waarde van de bezittingen en schulden in box 3.

6.2. Eigen woning

De zogenoemde eigen woning neemt zoals reeds aangegeven in de heffing van inkomstenbelasting een bijzondere plaats in. Het hebben van een eigen woning levert in de ogen van de wetgever in het thans geldende (fiscale) systeem bepaalde voordelen op die belast dienen te worden. Het gaat hierbij hoofdzakelijk om voordelen die hij niet zou hebben, indien hij de woning zou hebben gehuurd. Zo behoeft de belastingplichtige geen huur te betalen voor het woongenot dat hij heeft. Hier staat tegenover dat de belastingplichtige bepaalde kosten, zoals de kosten die verband houden met de financiering van de aankoop en verbetering van de eigen woning, in aftrek mag brengen. In zijn nota naar aanleiding van het verslag schrijft de staatssecretaris van financiën dienaangaande⁵¹⁵:

Met het wettelijk vastleggen van deze systematiek is tot uitdrukking gebracht dat de positie van de eigen woning – en de fiscale behandeling daarvan – niet op zichzelf staat, maar onderdeel uitmaakt van een geïntegreerd en samenhangend beleid op het terrein van de volkshuisvesting, waarbij binnen de randvoorwaarde van een evenwichtige behandeling van huurders en eigenaar-bewoners zo veel mogelijk ruimte wordt geboden aan individuele wensen en mogelijkheden van belastingplichtigen.

⁵¹⁵ Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II, 1999-2000, nr. 26 727, nr. 7, p. 174.

De voordelen van het hebben van een eigen woning worden forfaitair vastgesteld. De aftrek van renten, kosten en betalingen bespreek ik in 6.3.

Voor de toepassing van de regeling is het van belang om vast te stellen, wanneer sprake is van een eigen woning. Als eigen woning wordt blijkens de wettekst⁵¹⁶ aangemerkt:

een gebouw, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder f, van de Huisvestingswet, of een gedeelte van een gebouw, een schip of een woonwagen, met de daartoe behorende aanhorigheden, voor zover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van:

- a. eigendom, waaronder begrepen economische eigendom, of een recht van lidmaatschap van een coöperatie, indien met betrekking tot die woning de belastingplichtige of zijn partner de voordelen geniet, de kosten en lasten op de belastingplichtige of zijn partner drukken en de waardeverandering de belastingplichtige of zijn partner grotendeels aangaat;
- b. een recht van vruchtgebruik, een recht van bewoning of een recht van gebruik dat de belastingplichtige krachtens erfrecht heeft verkregen, indien met betrekking tot die woning de belastingplichtige de voordelen geniet en de kosten en lasten op hem drukken.

Indien de belastingplichtige niet tot de eigendom van de grond gerechtigd is, maar wel tot de eigendom van de woning, omdat hiertoe een recht van opstal gevestigd is, zal de woning als eigen woning in de eigenwoningregeling kunnen worden aangemerkt.⁵¹⁷ Dit geldt evenzeer in het geval de woning tezamen met de ondergrond aan de belastingplichtige in economische eigendom toekomt. De woning zal volgens de staatssecretaris niet als eigen woning in de eigenwoningregeling worden aangemerkt, in die gevallen waarin de ondergrond van de woning door de belastingplichtige wordt gehuurd.⁵¹⁸ Wanneer echter het gebruik van de grond aan de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van erfpacht, zal de woning onder voorwaarden wel als eigen woning kunnen worden aangemerkt. De gestelde voorwaarden beogen hierbij de woning alleen als eigen woning aan te merken, in die gevallen waarin deze in economische zin toekomt aan de erfpachter. Hiermee wordt beoogd de toepassing van de eigenwoningregeling te onthouden in die gevallen waarin het recht van erfpacht in economische zin overeenkomt met de huur van de woning, de zogenoemde huuranalogie. Om in erfpachtsituaties gebruik te kunnen maken van de eigenwoningregeling, terwijl niet een aanvullend recht van opstal is gevestigd, heeft de staatssecretaris⁵¹⁹ de volgende voorwaarden gesteld:

⁵¹⁶ Artikel 3.111 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵¹⁷ Alsdan zal ervan uit worden gegaan dat hem ook de economische eigendom van de woning toekomt, zie HR 12 februari 2012, zaak 11/00445, ECLI:NL:HR:2012:BV0651 (BNB 2012/201, m.nt. E.J.W. Heithuis).

⁵¹⁸ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 24 november 2009, Nr. CPP2009/2342M, Staatscourant 2009, 18386.

⁵¹⁹ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 24 november 2009, Nr. CPP2009/2342M, Staatscourant 2009, 18386.

- Voor de opstal wordt een koopsom vastgesteld die overeenkomt met de waarde in het economisch verkeer van de opstal op het moment van de verwerving van het erfpachtrecht. Bij de waardebepaling wordt rekening gehouden met alle relevante, waardebepalende factoren zoals de ligging van de opstal en de staat van onderhoud.
- Het erfpachtrecht heeft bij uitgifte een looptijd van minimaal 25 jaar.
- Er is geen periodieke canon voor de opstal verschuldigd.
- De koopsom voor de opstal dient bij het afsluiten van het contract in één keer te zijn voldaan.
- De canon op de grond is zuiver en zakelijk vastgesteld. Dit geldt ook voor de afkoopsom, als de canon op de grond is afgekocht.
- De erfpachter heeft de volle, economische eigendom van de opstal. Dit omvat alle risico's ten aanzien van de opstal. Bij verkoop en bij het einde van het erfpachtcontract krijgt de erfpachter de waarde in het economisch verkeer van de opstal op dat moment vergoed. Ook daarbij wordt rekening gehouden met alle relevante waardebepalende factoren zoals de staat van onderhoud en de door de erfpachter aangebrachte verbeteringen. Er is onvoldoende economische eigendom als de erfpachter alleen een vergoeding krijgt voor door hem gepleegd onderhoud en aangebrachte verbeteringen. De erfpachter heeft dan geen eigen woning.
- Na 25 jaar mag het erfpachtrecht worden verlengd. De verlenging betreft steeds een periode van tenminste 25 jaar. Bij verlenging gelden dezelfde uitgangspunten als hiervóór vermeld.

In die gevallen waarin niet aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan, dan wel de belastingplichtige geen gebruik wenst te maken van voormeld besluit, zal de woning niet als eigen woning worden aangemerkt. Hiermee zal de woning niet leiden tot een belastbaar inkomen in box 1 en zal deze mogelijk belast zijn in box 3.

Blijkens de gestelde voorwaarden mag er door de belastingplichtige voor (het gebruik van) de opstallen geen canon verschuldigd zijn en dient de koopsom voor de opstallen in één keer te worden voldaan. Hiermee wordt het uitgangspunt dat het economisch belang van de opstallen geheel aan de erfpachter dient toe te komen benadrukt. De rechtsverhouding zal in maatschappelijk perspectief niet gelijk mogen zijn aan die van een huurovereenkomst. Het geval waarin de erfpachter een canon voldoet voor (het gebruik van) de grond en de opstallen zal in beginsel met zich meebrengen dat het economisch belang van de opstallen (net als dat van de grond) bij de eigenaar verblijft. Dit kan onder omstandigheden echter anders zijn. Ik kan mij namelijk voorstellen dat de economische eigendom van de opstallen aan de erfpachter kan toekomen, ook in het geval hij een canon betaalt over de waarde van de opstallen. Alsdan zal de situatie vergelijkbaar dienen te zijn met het geval waarin een woning wordt overgedragen en tevens de koopsom onder gehoudenheid tot de voldoening van een rente schuldig blijft. In dit laatste geval zal de woning door de verkrijger wel als eigen woning kunnen worden aangemerkt. De canon die de erfpachter voldoet voor de grond en de opstallen, zal (in economische zin) overeen moeten komen met de betaling van een rente om de eigenwoningregeling toe te kunnen passen. De canon zou alsdan gedurende de looptijd mogelijk aangepast kunnen worden aan de alsdan geldende rentestand, maar niet aan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht van erfpacht betrekking heeft. Aanvullend

zal dienen te gelden, dat bij de beëindiging van het recht van erfpacht de erfpachter gehouden zal zijn een vergoeding te voldoen aan de grondeigenaar, indien de waarde van de opstallen lager is dan bij de vestiging van het recht. Daar staat tegenover dat de erfpachter gerechtigd zal dienen te zijn tot een vergoeding, indien de waarde hoger is dan bij aanvang van het recht. Bij een vervreemding van het recht zal voorts het waardeverschil ter zake van de woning tot uitdrukking dienen te komen in een tussen beide partijen overeen te komen vergoeding. Hiermee zal de erfpachter in economische zin wel degelijk gerechtigd zijn tot de eigendom van de woning, nu hij het volledig risico van waardeverandering draagt. Hierbij merk ik op dat de economische gerechtigdheid tot de opstallen voort zal vloeien uit de wettelijke kenmerken van het recht, alsmede hetgeen tussen partijen bij de vestiging van het recht wordt overeengekomen. De voorwaarden waaronder het recht wordt overeengekomen, bepalen de inhoud en omvang van het recht en zullen van belang zijn bij de beoordeling of de opstallen zullen worden betrokken in de eigenwoningregeling.⁵²⁰ Wanneer de economische eigendom van de woning aan de belastingplichtige toekomt, zal de eigenwoningregeling van toepassing zijn, ook in die gevallen waarin niet (geheel) wordt voldaan aan de voorwaarden die de staatssecretaris heeft gesteld in zijn besluit⁵²¹ van 24 november 2009. De wet bepaalt immers, dat (onder meer) een gebouw⁵²², voor zover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van eigendom, waaronder begrepen de economische eigendom, als eigen woning wordt aangemerkt. Het besluit geeft de bandbreedte aan waarbinnen de staatssecretaris van mening is dat de economische eigendom

⁵²⁰ Zie in dit kader HR 12 februari 2012, zaak 11/00445, ECLI:NL:HR:2012:BV0651 (BNB 2012/201, m.nt. E.J.W. Heithuis) waarin is bepaald: *Wel gelden ook in een dergelijk geval de vereisten die zijn geformuleerd aan het slot van artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001 met betrekking tot voordelen, lasten en waardeveranderingen ter zake van de woning. Het middel betoogt in dat verband dat belanghebbende het belang bij de waardeontwikkeling van de opstal niet ontleent aan het opstalrecht zelf, maar aan aanvullende contractuele voorwaarden. Voor de toepasselijkheid van de eigenwoningregeling is echter geen vereiste dat het belang bij de waardeontwikkeling wordt ontleend aan het desbetreffende recht zelf. Bovendien verdient opmerking dat in dit geval het in de akte van vestiging opgenomen beding over de waardeontwikkeling deel uitmaakt van het recht van opstal. Voor het overige is in cassatie niet in geschil dat in het onderhavige geval is voldaan aan de vereisten uit de slotzinsnede van artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001.*

En voorts:

Het middel betoogt nog dat in het onderhavige geval sprake is van een "huuranaloge situatie". Indien aan de vereisten vermeld in artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001 is voldaan, met name ook aan het vereiste van belang bij de waardeontwikkeling van de zaak, bestaat er geen ruimte om de wettelijke regeling over belastbare inkomsten uit eigen woning buiten toepassing te laten met een beroep op huuranalogie.

⁵²¹ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 24 november 2009, Nr. CPP2009/2342M, Staatscourant 2009, 18386.

⁵²² Artikel 3.111 lid 1 sub a Wet inkomstenbelasting 2001.

van de opstallen in ieder geval aan de belastingplichtige toekomt. Naar mijn mening zullen er gevallen zijn waarbij de economische eigendom van de opstallen toekomt aan de belastingplichtige, terwijl niet wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden.

In voormeld besluit wordt tevens als voorwaarde voor de toepassing van de eigenwoningregeling gesteld, dat de canon die betrekking heeft op de grond zuiver en zakelijk is vastgesteld. Dit geldt ook voor de afkoopsom als de canon op de grond is afgekocht. Het vaststellen van de canon geschiedt bij aanvang van het recht. Hierbij zullen partijen kunnen kiezen voor de mogelijkheid om gedurende de looptijd de canon aan te passen en/of te indexeren. Indien partijen deze mogelijkheid uitsluiten, zullen partijen bij de bepaling van de hoogte van de canon (bij wijze van schatting) rekening hiermee (dienen te) houden. De canon zal in het merendeel van de gevallen hoger zijn dan wanneer de canon gedurende de looptijd aangepast dan wel geïndexeerd wordt. Op het moment waarop de canon wordt vastgesteld, zijnde bij aanvang van het recht alsmede eventueel het latere moment waarop de canon (anders dan op basis van de overeengekomen indexatie) wordt aangepast, zal sprake moeten zijn van een canon die zuiver en zakelijk is vastgesteld. Ondanks het feit dat partijen bij de bepaling van de canon (bij wijze van schatting) rekening hebben gehouden met een toekomstige waardeontwikkeling dan wel indexatie, kan het voorkomen dat de canon op enig moment afwijkt van een zuivere dan wel zakelijke canon zoals die op dat moment zou worden vastgesteld. Gedacht kan worden aan een ander verloop van de marktontwikkelingen dan door partijen is voorzien, waardoor de canon uitgaat van een andere, toekomstige waarde van de onroerende zaak dan door partijen is geschat.

6.3. Aftrek

Indien sprake is van een onroerende zaak die voor de eigenwoningregeling als eigen woning wordt aangemerkt, zullen als aftrekbare kosten worden aangemerkt het gezamenlijke bedrag van:

- a. de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld;
- b. de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld;
- c. de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning.⁵²³

Naast de mogelijkheid om de renten van schulden en de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld in aftrek te brengen, kunnen ook de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning onder voorwaarden in aftrek worden gebracht. De mogelijkheid om deze betalingen in aftrek te brengen komt voort uit de parallel die door de wetgever is vastgesteld tussen deze betalingen en de betalingen van (hypotheek)rente. Een en ander vindt zijn oorsprong in de gedachte dat de vestiging van het recht van erfpacht dan wel opstal kan worden gezien als een wijze waarop de

⁵²³ De kosten voor het opmaken en passeren van de erfpachttakte leiden niet tot aftrek.

grond wordt gefinancierd. In die gevallen waarin de omvang van het beperkt zakelijk recht de volle eigendomsrechten benadert, zal de beperkt zakelijk gerechtigde zich als eigenaar gedragen. In ruil voor de rechten en bevoegdheden die hem door de eigenaar worden verleend, zal hij gehouden zijn een canon of retributie te betalen. Maatschappelijk zal dit niet veel verschillen van de situatie waarbij de belastingplichtige gerechtigd is tot de volle eigendom van de grond en daarvoor gehouden is rente te betalen aan een financier.⁵²⁴ De tekortkoming in de betaling van de canon of retributie zal kunnen leiden tot een opzegging van het recht waardoor de eigenaar wederom in het bezit wordt gesteld van de grond, alsmede de daarop aanwezige opstallen. De tekortkoming in de betaling van rente zal ertoe kunnen leiden, dat de bank gebruikmaakt van haar hypotheekrecht ten gevolge waarvan de eigenaar (eveneens) zijn rechten op de onroerende zaak verliest. Het gebruik van de beperkt zakelijk gerechtigde en de eigenaar die onder hypothecair verband de aankoopsom heeft gefinancierd, zal niet veel verschillen. Zo zullen beide beperkt zijn in de aanwendingsmogelijkheden van de onroerende zaak. Voor wat betreft de beperkt zakelijk gerechtigde zal dit zich vertalen in de in de akte van vestiging opgenomen bestemming en voor wat betreft de eigenaar/debiteur door het verbod om de onroerende zaak (op grond van de hypotheekvoorwaarden) qua aard, inrichting, gedaante en bestemming te wijzigen. Een belangrijk verschil vormt echter het belang bij de

⁵²⁴ Zie in dit kader de uitspraak van het Hof Amsterdam 6 augustus 2015, zaak 14/00747, ECLI:NL:GHAMS:2015:3434, waarin wordt overwogen: *Bij de beoordeling van de vraag of de canon aftrekbaar is neemt het Hof de wetsgeschiedenis die in 1970 heeft geleid tot het handhaven van de aftrek van een erfpachtcanon als kosten van de eigen woning als uitgangspunt. Daaruit blijkt dat de aftrek als kosten van de eigen woning van een erfpachtcanon toen niet zonder meer vanzelf sprak. Het in 1970 bij de Tweede Kamer ingediende voorstel van wet Wijziging van de inkomstenbelasting en van de loonbelasting (Kamerstukken II 1969/70, nr. 10.790, nrs. 1-2 e.v.) hield onder meer in dat een erfpachtcanon niet meer afzonderlijk als kosten van een eigen woning aftrekbaar zou zijn. Daar was wat voor te zeggen, in zoverre een erfpachtcanon ook kan worden gezien als een vergoeding voor de zakenrechtelijke terbeschikkingstelling van onroerend goed dan wel op één lijn kan worden gesteld met (andere) zakelijke lasten op onroerend goed, zoals belastingen. Diverse leden van de Tweede Kamer stelden zich echter op het standpunt dat de “eigenaar-bewoner” van een huis op in erfpacht uitgegeven grond economisch (ongeveer) in dezelfde positie verkeert als een huiseigenaar die voor de betaling van zijn woning een (hypothecaire) geldlening heeft opgenomen (Kamerstukken II 1970/71, 10.790, nr. 7, p. 24 r.k.) en de regering toonde daarvoor begrip (Kamerstukken II 1970/71, 10.790, nr. 8, p. 32 r.k.). De indieners van het amendement dat – door middel van een wijziging van het door de regering voorgestelde artikel 42a, eerste lid, onderdeel b, Wet op de inkomstenbelasting 1964 – in 1970 heeft geleid tot handhaving van de aftrek van erfpachtcanon zagen erfpacht als een middel tot kredietverschaffing. Daarvan uitgaande zou de canon in aftrek moeten kunnen worden gebracht, gelijk ook de rente van een schuld, en zou de waarde van de woning voor de toepassing van het huurwaardeforfait moeten worden bepaald als ware deze op eigen grond gebouwd (Kamerstukken II 1970/71, 10.790, nr. 32.*

waardeontwikkeling van de grond zelf. De eigenaar zal kunnen meedelen in de waardeontwikkeling van de grond.⁵²⁵ Dit zal de (hypotheccair) financier in beginsel niet toekomen. De hiervoor aangegeven parallel heeft er dan ook toe geleid dat de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning onder voorwaarden in aftrek gebracht kunnen worden op het inkomen van de belastingplichtige.

Indien een erfpachter niet alleen gehouden is een canon te voldoen voor het gebruik van de grond, maar eveneens voor het gebruik van de woning, zal de opstal op grond van de huuranalogie niet betrokken worden in de eigenwoningregeling. De positie van de erfpacht zal alsdan te veel gelijkenis vertonen met die van de huurder van de betreffende zaak. Een en ander brengt onder meer met zich mee, dat de canon die door de erfpachter wordt voldaan, in deze regeling niet tot aftrek op zijn inkomen strekt. Hiervoor heb ik reeds aangegeven, dat de positie van de erfpachter die een canon voldoet voor het gebruik van de opstallen, onder omstandigheden, wel degelijk anders kan zijn dan die van de huurder. In bepaalde gevallen kan alsdan het economisch belang van de onroerende zaak wel degelijk toekomen aan de erfpachter, zodanig dat zijn positie overeenkomt met die van de eigenaar van de woning die de koopsom hypotheccair heeft gefinancierd. Alsdan zal het risico van waardeverandering voor rekening van de erfpachter komen. Er zullen meerdere wijzen zijn om dit te bewerkstelligen. De tussen partijen gemaakte afspraken zullen hierin doorslaggevend zijn. Deze tussen partijen overeengekomen bepalingen maken onderdeel uit van het recht en zullen van belang zijn voor de fiscale indeling.⁵²⁶ Van huuranalogie kan naar mijn

⁵²⁵ Onder omstandigheden kan dit anders zijn. Gedacht kan worden aan de situatie waarbij de canon voor de gehele duur van het voortdurend recht van erfpacht is afgekocht.

⁵²⁶ Zie in dit kader HR 12 februari 2012, zaak 11/00445, ECLI:NL:HR:2012:BV0651 (BNB 2012/201, m.nt. E.J.W. Heithuis) waarin is bepaald: *Wel gelden ook in een dergelijk geval de vereisten die zijn geformuleerd aan het slot van artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001 met betrekking tot voordelen, lasten en waardeveranderingen ter zake van de woning. Het middel betoogt in dat verband dat belanghebbende het belang bij de waardeontwikkeling van de opstal niet ontleent aan het opstalrecht zelf, maar aan aanvullende contractuele voorwaarden. Voor de toepasselijkheid van de eigenwoningregeling is echter geen vereiste dat het belang bij de waardeontwikkeling wordt ontleend aan het desbetreffende recht zelf. Bovendien verdient opmerking dat in dit geval het in de akte van vestiging opgenomen beding over de waardeontwikkeling deel uitmaakt van het recht van opstal. Voor het overige is in cassatie niet in geschil dat in het onderhavige geval is voldaan aan de vereisten uit de slotzinsnede van artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001.*

En voorts:

Het middel betoogt nog dat in het onderhavige geval sprake is van een "huuranaloge situatie". Indien aan de vereisten vermeld in artikel 3.111, lid 1, letter a, van de Wet IB 2001 is voldaan, met name ook aan het vereiste van belang bij de waardeontwikkeling van de zaak, bestaat er geen ruimte om de wettelijke regeling over belastbare inkomsten uit eigen woning buiten toepassing te laten met een beroep op huuranalogie.

mening niet worden gesproken, indien het belang bij de waardeontwikkeling van de opstal (nagenoeg) geheel toekomt aan de erfpachter en niet (gedeeltelijk) toekomt aan de eigenaar. De huurder van een onroerende zaak zal immers in het geheel niet deelgerechtigd worden in de waardeontwikkeling van het vastgoed. In die gevallen waarin de economische eigendom van de opstallen toekomt aan de belastingplichtige, terwijl hij wel een canon of retributie voldoet die verband houdt met deze opstallen, zouden deze betalingen overeenkomen met de betaling van rente aan de (hypotheccair) financier. Alsdan ligt het voor de hand om de aftrek van deze betalingen van de canon of retributie toe te staan. Hierbij zouden ook de aftrekbeperkingen zoals deze gelden voor de rente, die wordt voldaan aan de (hypotheccair) financier, analoog toegepast kunnen worden. In de loop van deze paragraaf kom ik hierop terug.

De aftrekbaarheid van de onder a. en b. vermelde kosten (en niet de betalingen vermeld onder c.) zijn immers sinds de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 bij latere regelgeving beperkt. Zo wordt⁵²⁷ slechts als eigen woningschuld aangemerkt het gezamenlijke bedrag van de schulden van de belastingplichtige:

- a. die zijn aangegaan in verband met een eigen woning;
- b. ter zake waarvan een contractuele verplichting geldt tot het gedurende de looptijd ten minste annuïtair en in ten hoogste 360 maanden volledig aflossen;⁵²⁸
- c. ter zake waarvan aan de verplichting tot aflossing wordt voldaan (aflossingseis), en
- d. ter zake waarvan, ingeval artikel 3.119g Wet inkomstenbelasting 2001 van toepassing is, aan de verplichting tot informatieverstrekking, bedoeld in dat artikel, wordt voldaan.⁵²⁹

⁵²⁷ Waarbij ik de overgangswetgeving buiten beschouwing laat.

⁵²⁸ Overeenkomstig artikel 3.119c Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵²⁹ 1. De belastingplichtige die een overeenkomst van geldlening aangaat anders dan met een op grond van artikel 10.8 aangewezen administratieplichtige en die de uit deze overeenkomst voortvloeiende schuld wil rekenen tot de eigenwoningsschuld, bedoeld in artikel 3.119a, is gehouden uiterlijk bij het indienen van de aangifte over het kalenderjaar waarin die overeenkomst tot stand is gekomen, doch uiterlijk op 31 december van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin die overeenkomst tot stand is gekomen, mededeling daarvan te doen en de bij ministeriële regeling aan te wijzen gegevens te verstrekken.

2. Bij wijziging van de gegevens, bedoeld in het eerste lid, gedurende de looptijd van de schuld is de belastingplichtige gehouden binnen een maand na afloop van het kalenderjaar waarin de wijziging zich voordoet van die wijziging mededeling te doen en daarbij de gewijzigde gegevens te verstrekken. Indien de wijziging zich voordoet in het kalenderjaar van aangaan van de schuld geldt, in afwijking van de eerste volzin, de termijn, genoemd in het eerste lid.

3. De mededeling, bedoeld in het eerste en tweede lid, geschiedt door het aan de inspecteur toezenden van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier waarop de voorgeschreven gegevens zijn ingevuld.

De reden van de beperking in de aftrek komt blijkens de parlementaire geschiedenis⁵³⁰ voort uit de wens om de risico's voor de belastingplichtige te beperken en de financiële stabiliteit te bevorderen. De staatssecretaris merkt in de memorie van toelichting op:

Vooral de recente koper met een – in verhouding tot de waarde van de woning – hoge hypotheek loopt het risico in betalingsproblemen te komen of met een restschuld te blijven zitten, wanneer deze eigenwoningbezitter bijvoorbeeld als gevolg van verandering van werk of als gevolg van echtscheiding of relatiebreuk verhuist. De helft van het hypotheekbestand bevat hypotheekleningen die (voor een deel) aflossingsvrij zijn. Uiteindelijk kunnen betalings- en restschuldrisico's doorwerken naar de financiële stabiliteit. Ook de overheidsfinanciën kunnen onder druk komen te staan wanneer er een groot beroep gedaan zou worden op de Nationale Hypotheekgarantie.

Deze beperking in de aftrekbaarheid ziet alleen op de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld, alsmede de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld. De hiervoor gestelde aflossingseis geldt niet voor de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning. De aflossingseis geldt overigens wel voor de geldlening die wordt aangegaan in verband met de afkoop van de schuldplichtigheid. De rente en kosten die verband houden met deze geldlening zijn aftrekbaar, voor zover de geldlening voldoet aan de eisen die de wet stelt aan de eigenwoningschuld. Indien de periode waarvoor de schuldplichtigheid is afgekocht eindigt, zal de verplichting tot voldoening van een canon of retributie herleven. De betaalde canon of retributie zal alsdan weer in aftrek gebracht kunnen worden als periodieke betaling op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning. De voorwaarden, die gelden voor de aftrekbaarheid van de hiervoor onder a. en b. vermelde de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld, alsmede de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld, verschillen dan ook van de onder c vermelde periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning. Voor deze laatste categorie geldt niet, zoals aangegeven, een aflossingseis, waardoor gedurende de looptijd van de geldlening de aftrek wordt beperkt. In de Memorie van Toelichting⁵³¹ wordt nog aangegeven dat ook meer fundamenteel kan worden gediscussieerd over

4. Indien de mededeling, bedoeld in het eerste of tweede lid, niet, niet tijdig of niet volledig is gedaan en de gegevens, bedoeld in het eerste of tweede lid, niet, niet tijdig of niet volledig zijn verstrekt, behoort de schuld met ingang van het kalenderjaar waarin de overeenkomst tot stand is gekomen, onderscheidenlijk met ingang van het kalenderjaar waarin de wijziging zich voordoet, niet tot de eigenwoningschuld. Indien in dat geval de voorgeschreven mededeling en de voorgeschreven gegevens binnen een maand na afloop van een volgend kalenderjaar wordt gedaan, onderscheidenlijk worden verstrekt, behoort, indien aan de overige eisen van artikel 3.119a, eerste lid, is voldaan, de schuld met ingang van dat kalenderjaar tot de eigenwoningschuld.

⁵³⁰ MvT, Kammerstukken II, 2012-2013 nr. 33 405, nr. 3.

⁵³¹ MvT, Kamerstukken II 2012-2013, nr. 33 405, nr. 3, p. 12-14.

de vraag of een periodieke betaling op grond van erfpacht naar haar aard wel volledig aftrekbaar zou moeten zijn. Hierbij zal worden ingebracht dat de periodieke betalingen op grond van erfpacht onder de hypotheekrenteaftrekgeregeling zijn gebracht, omdat de wetgever de parallel zag tussen periodieke betalingen op grond van erfpacht en hypotheekrente.⁵³² Deze parallel verwatert nu de eigenwoningschuld ten minste annuïtair moet aflopen om renteaftrek te behouden en deze aflossingsreis⁵³³ niet geldt bij de aftrek van de periodieke canon- of retributieverplichting. Om de parallel te herstellen zou ook de aftrek van de periodieke schuldplichtigheid beperkt kunnen worden. Ook hier zou de periode van aftrek beperkt kunnen worden tot een periode van 30 jaar, waarbij het aftrekbare deel van de periodieke betaling door middel van een staffel ieder jaar wordt beperkt.⁵³⁴ Hierbij merk ik op dat de beperkt zakelijk gerechtigde in het merendeel van de gevallen niet de mogelijkheid heeft om eeuwigdurend bevrijdt te worden van de voldoening van een canon of retributie, zodat hij ook na ommekomst van de 30 jaar nog aan zijn betalingsverplichting zal moeten voldoen. De eerste tekenen van herstel van de parallel worden thans zichtbaar bij de bepalingen ter zake van de bepaling van de eigenwoningreserve. Bij de aftrek van de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld zal rekening gehouden dienen te worden met de eigenwoningreserve. Aan deze reserve wordt toegevoegd het vervreemdingssaldo⁵³⁵ bij de verkoop van de eigen woning van de belastingplichtige. Met deze regeling wordt voorkomen dat de belastingplichtige gerechtigd wordt tot aftrek van rente die ziet op de financiering van dit (positieve) saldo bij de aanschaf van een nieuwe woning, terwijl de overwaarde gebruikt wordt voor consumptieve doeleinden. De bedoelde overwaarde zal weliswaar gefinancierd mogen worden, maar strekt de belastingplichtige niet tot aftrek. Een en ander heeft partijen ertoe gebracht om de ondergrond waarop de eigen woning staat over te dragen, waarbij een recht van erfpacht en een recht van opstal worden voorbehouden. Als gevolg hiervan zal de vervreemder een koopsom ontvangen voor de hoofdgerechtigdheid waar tegenover hij gehouden is om een jaarlijkse canon te voldoen voor het gebruik van de grond. Een gedeelte van de overwaarde⁵³⁶ wordt hiermee verzilverd en zal aangewend kunnen worden voor consumptieve bestedingen. Indien de canonbetaling leidt tot aftrek, zal door de conversie naar een erfpachtrecht een aftrekmogelijkheid wordt gecreëerd die daarvoor niet bestond. In een dergelijk geval heeft het Hof Amsterdam⁵³⁷

⁵³² Als bedoeld in artikel 3.112 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵³³ Een daadwerkelijke verplichting om de schuld af te lossen bestaat echter niet. Een en ander is slechts bedoeld om de rente die strekt in mindering op het inkomen van de belastingplichtige gedurende het bestaan van de aftrekmogelijkheid te doen verminderen.

⁵³⁴ Zie ook MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33 405, nr. 3, p. 12-14.

⁵³⁵ Onder vervreemdingssaldo eigen woning wordt verstaan de waarde van de tegenprestatie bij de vervreemding van een eigen woning, verminderd met de kosten ter zake van die vervreemding en verminderd met de eigenwoningschuld voor de woning.

⁵³⁶ Als zijnde het verschil tussen de waarde van het vastgoed en de daarop rustende (hypothecaire) schuld.

⁵³⁷ Hof Amsterdam 6 augustus 2015, zaak 14/00747, ECLI:NL:GHAMS:2015:3434.

geoordeeld dat de woning als eigen woning aangemerkt dient te worden en dat de analogie tussen een canon en rente ter zake van de financiering van een eigen woning met zich meebrengt, dat de aftrek van canon onthouden moet worden, indien deze geen verband houdt met de aankoop of verbetering van de eigen woning. Het Hof heeft de door haar aangeduide erfpachtschuld, voor de beoordeling of de canonbetaling tot aftrek kan leiden, gedeeltelijk gelijkgeschakeld met de reguliere geldlening.

Een en ander zou naar mijn mening een begin zijn om de oorspronkelijke parallel die wordt gezien tussen de aftrek van (hypotheek)rente en de betalingen van canon en retributie te herstellen. Om deze parallel verder te herstellen zal ook de aftrek van de reguliere canonbetalingen gedurende de maximale periode van de 30 jaar, waarin de reguliere schuld afgebouwd dient te worden, beperkt moeten worden. Op grond van een staffel kan worden gekomen tot deze beperking in de aftrek van de verschuldigde canon. Hiermee zou de positie van de erfpachter die gehouden is jaarlijks canon te voldoen, gelijkgeschakeld worden met de erfpachter die er voor heeft gekozen om de toekomstige canonverplichtingen af te kopen en deze afkoopsom (hypotheccair) te financieren. Bij de totstandkoming van de bedoelde staffel zal rekening gehouden moeten worden met het feit dat de canonverplichting voor een beperkte periode afgekocht zal kunnen worden, waarna de verplichting tot jaarlijkse voldoening weer terugkomt. Ook dan zal de staffel weer in werking moeten treden. Indien de belastingplichtige een duurdere woning verwerft, zal hij ten gevolge daarvan tot een hogere aftrek van hypotheekrente gerechtigd kunnen worden. Indien de aftrek van de periodieke canon- en retributiebetalen (op grond van een staffel) wordt beperkt, zal rekening gehouden moeten worden met het feit dat de grondwaarde en zo ook de schuldplichtigheid van de nieuwe eigen woning hoger kunnen zijn dan die van de oude woning. De toename van de canon- of retributieverplichting zal dan ook tot aanvullende aftrek dienen te leiden. In de huidige regeling wordt een onderscheid gemaakt in aftrekbaarheid van (hypotheek)rente enerzijds en de aftrek van periodieke canon- en retributiebetalen anderzijds dat strijdig is met de gedachte van de wetgever om laatstbedoelde betaling in aftrek toe te staan vanwege een veronderstelde parallel met de betaling van (hypotheek)rente. Al met al zal men dienen te komen met één regeling die de aftrek van (hypotheek)rente en de verschuldigde canon gelijkelijk beperkt.

Bij de bepaling van het inkomen van de belastingplichtige in box 1 zullen de voordelen die de eigen woning oplevert forfaitair worden berekend. Indien de forfaitair berekende voordelen uit eigen woning⁵³⁸ meer bedragen dan de op deze voordelen drukkende, aftrekbare kosten, komt de belastingplichtige in aanmerking voor de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld. De aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld is dan gelijk aan de forfaitair berekende voordelen uit eigen woning verminderd met de op deze voordelen drukkende, aftrekbare kosten. Indien ervoor wordt gekozen om de aftrek van de periodieke canon en retributie te beperken zal bedacht moeten worden dat een gedeelte van de vastgestelde WOZ waarde ziet op de waarde van de grond. Het zal kunnen voorkomen dat de perioden waarin de verschillende bedragen in aftrek worden gebracht niet synchroon lopen. Dit

⁵³⁸ Als bedoeld in artikel 3.112 Wet inkomstenbelasting 2001.

zal zich eenvoudig kunnen voordoen, doordat de eigen woning die is gerealiseerd op eigen grond wordt ingewisseld voor een woning die op erfpachtgrond is gerealiseerd. Bij wijze van voorbeeld kan de volgende (vereenvoudigde) casus dienen.

De belastingplichtige heeft in 2015 de volle eigendom van een perceel grond met de daarop aanwezige woning verworven. Na verloop van 10 jaren vervreemd hij de woning met een WOZ waarde van EUR 500.000 en verworft een recht van erfpacht en de economische eigendom van de op de grond aanwezige woning met een gelijke WOZ waarde. De canon bedraagt EUR 6.000 per jaar. Hierbij ga ik ervan uit dat wordt voldaan aan de voorwaarden die worden gesteld om de eigenwoningregeling toe te passen. Nadat de belastingplichtige deze woning 20 jaar bezit, zal de oorspronkelijke schuld zijn afgelost en wordt de aftrek van hypotheekrente over deze schuld niet meer toegestaan.⁵³⁹ Wel zal de belastingplichtige gehouden blijven de canon te voldoen, die hem tot aftrek strekt. Uitgaande van een WOZ waarde van EUR 500.000 zal het forfaitair bepaald voordeel EUR 3.000 bedragen. Daar staat tegenover dat hij gerechtigd is om de canonverplichting ad EUR 6.000 in aftrek te brengen, zodat per saldo EUR 3.000 kan worden afgetrokken van het inkomen.

Wanneer wij wensen te komen tot een verdergaande parallel tussen de zogenoemde erfpachtschuld en de schuld aan een (hypotheckair)financier gedurende een periode van 30 jaar, zal de aftrek van periodieke betalingen van canon/retributie beperkt moeten worden. Een en ander zal ertoe moeten leiden dat de belastingplichtige gedurende een periode van maximaal 30 jaar de bevoegdheid heeft om de door hem te verrichten betalingen in aftrek te brengen, waarbij het geen verschil mag maken of deze betalingen zien op rente dan wel op canon/retributie. Bij beide zal overigens rekening gehouden moeten worden met de bijleenregeling.

Overigens speelt nog een andere uitdaging. De verhoging of verlaging van de canon of retributie als gevolg van een indexatie of (periodieke) aanpassing van de schuldplichtigheid, zal leiden tot een hogere of lagere aftrek van de verschuldigde canon of retributie. Indien echter gedurende de periode waarin deze bedragen in aftrek gebracht mogen worden de beperkt zakelijk gerechtigde verhuist naar een andere woning met een hogere grondwaarde, zal hij geconfronteerd kunnen worden met een hogere canon of retributie. De vraag ontstaat in hoeverre en voor welke periode de hogere canon of retributie in aftrek gebracht kan worden.

In het huidige systeem van de wet zal de belastingplichtige die zijn eigen woning verkoopt en een duurdere woning koopt, de mogelijkheid hebben de hogere koopsom te lenen en de rente voor de gehele schuld, verminderd met de eigenwoningreserve, in aftrek te brengen. De aanvullende schuld zal hiermee tot aanvullende aftrek leiden. Voor deze aanvullende aftrek zal een nieuwe aflossingstermijn van 360 maanden gelden. De periode waarin de oude schuld afgelost dient te zijn, blijft ongewijzigd. Naar mijn mening zou hetzelfde moeten gelden als de belastingplichtige een woning met een lagere grondwaarde en canon inruilt voor een woning met een hogere grondwaarde en canon. Dit zal gelden in het geval ook de aftrek van de canon/retributie

⁵³⁹ Ik laat hier in het midden of de eigenwoningschuld verhoogd kan zijn bij de tweede woning ten gevolge van een hogere koopsom.

wordt beperkt, al dan niet op basis van een staffel. Ook in verband hiermee zou er mogelijk een splitsing van de WOZ waarde voor de grond en opstallen vastgesteld dienen te worden.

6.4. WOZ Waarde

De inkomsten uit de eigen woning worden belast in box 1. Deze belaste inkomsten bestaan uit de voordelen uit de eigen woning, verminderd met de op die voordelen drukkende, aftrekbare kosten. De voordelen worden bij de bepaling van het belastbare inkomen forfaitair bepaald⁵⁴⁰ op basis van de vastgestelde eigenwoningwaarde. De eigenwoningwaarde is de waarde die op grond van de Wet waardering onroerende zaken voor het kalenderjaar wordt vastgesteld. Aan een onroerende zaak wordt op grond van deze wet een uniforme waarde toegekend.⁵⁴¹ De waarde wordt bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Blijkens de parlementaire geschiedenis is hier een tweetal ficties uit te herleiden. In dat kader staat in de Memorie van Toelichting⁵⁴² het volgende vermeld:

Het waarderingsvoorschrift, zoals dat is neergelegd in het tweede lid, bevat twee ficties. Enerzijds wordt namelijk verondersteld dat de volle en onbezwaarde eigendom van de onroerende zaak zou kunnen worden overgedragen en anderzijds dat de verkrijger de onroerende zaak in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Er wordt bij de waardebepaling dus van een overdrachtsfictie en van een verkrijgingsfictie uitgegaan. De eerste fictie veronderstelt een overdracht van volle en onbezwaarde eigendom, ook al zou in werkelijkheid op de onroerende zaak een recht van erfpacht of van vruchtgebruik rusten. De verkrijgingsfictie veronderstelt een vrije opleverbaarheid van de onroerende zaak. Met omstandigheden die daarop inbreuk plegen, zoals het bewoond, verhuurd of verpacht zijn van de onroerende zaak, wordt geen rekening gehouden. De ficties moeten bewerkstelligen dat de te hanteren waarde in sterke mate wordt geobjectiveerd.

Ten gevolge van de overdrachtsfictie zal bij de vaststelling van de waarde van de onroerende zaak het waardedrukkend effect van eventuele, gevestigde beperkt zakelijke rechten in beginsel buiten beschouwing worden gelaten. De wet kent alleen een waardering van de onroerende zaak en kent niet de mogelijkheid om de beschikking op te splitsen tussen enerzijds het beperkt zakelijk recht en anderzijds de hoofdgerechtigdheid van de onroerende zaak.⁵⁴³ Mede gezien de verkrijgingsfictie zal een recht van erfpacht of een recht van opstal dat een ander het (mede)gebruik verschaft van de onroerende

⁵⁴⁰ Artikel 3.112 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁴¹ Artikel 17 Wet waardering onroerende zaken.

⁵⁴² MvT, Kamerstukken II, 1993-1994, nr. 22 885, nr. 3, p. 44.

⁵⁴³ HR 21 februari 2001, nr. 35 875, ECLI:NL:HR:2001:AB0166 (BNB 2001/152; FED 2001/166; V-N 2001/19.29).

zaak niet leiden tot een vermindering van de waarde van de onroerende zaak. De Hoge Raad⁵⁴⁴ heeft in dit kader geoordeeld, dat voor het al dan niet toekennen van waardedrukkende invloed aan een zakelijke⁵⁴⁵ verplichting, van belang is of deze verplichting de omvang van het genot van de zaak en daardoor de waarde ervan, ongeacht de persoon van de zakelijk gerechtigde of gebruiker, beperkt. Hiermee brengt de Hoge Raad de vermindering van de waarde ten gevolge van gevestigde verplichtingen in één lijn met de vermindering van de waarde door publiekrechtelijke beperkingen alsmede beperkingen die voortvloeien uit het burennrecht. Zo zal de erfdienstbaarheid die de gerechtigde van het buurperceel het recht geeft op een uitweg wel tot vermindering van de waarde kunnen leiden. Dit kan dan vervolgens weer tot uitzondering leiden in het geval de gerechtigde tot het buurperceel verweven is met de gerechtigde tot het dienend erf.⁵⁴⁶ Overigens merk ik hierbij op dat de civielrechtelijke vestiging van de erfdienstbaarheid niet noodzakelijk behoeft te zijn voor de toepassing van een correctie op de waarde van de onroerende zaak.⁵⁴⁷

Het ontbreken van gebruiksrechten al dan niet op basis van civielrechtelijk gevestigde erfdienstbaarheden zal eveneens de waarde kunnen beïnvloeden. Gedacht kan worden aan het ontbreken van een deugdelijke toegang tot de onroerende zaak die nodig is voor het gebruik hiervan. Overigens zal in heel bijzondere omstandigheden een erfdienstbaarheid die is gevestigd ten behoeve van de onroerende zaak ook kunnen leiden tot een vermindering van de waarde.⁵⁴⁸

Zoals aangegeven zal een recht van erfpacht of een recht van opstal in beginsel niet leiden tot een vermindering van de WOZ waarde van de onroerende zaak die met deze rechten is bezwaard, terwijl een erfdienstbaarheid, die een zodanige beperking oplegt dat die in één lijn gebracht kan worden met beperkingen uit het publiekrecht dan wel het burennrecht, dit wel kan doen. In dit verband merk ik op dat ook bij de vestiging van het recht van erfpacht, alsmede het recht van opstal beperkingen kunnen worden opgenomen die eveneens als erfdienstbaarheid gevestigd zouden kunnen worden. Een recht van overpad kan hierbij als voorbeeld gelden. In de voorwaarden en bepalingen waaronder het recht van erfpacht of opstal is gevestigd zou opgenomen kunnen zijn dat de erfpachter of opstaller gehouden is om te gedogen dat anderen over het perceel mogen bewegen. Hierbij geldt overigens wel, dat degene ten behoeve van wie de bepalingen zijn opgenomen, niet zodanig mag zijn verweven met de gerechtigde tot de onroerende zaak dat aan de bepalingen geen waardedrukkend effect mag worden toegeschreven.⁵⁴⁹

⁵⁴⁴ HR 25 november 1998, zaak 33 212, ECLI:NL:HR:1998:AA2572 (BNB 1999/18).

⁵⁴⁵ dan wel daarmee gelijk te stellen verplichting.

⁵⁴⁶ Hof 's-Gravenhage 1 april 2011, zaak BK-09/00881, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ0746 (V-N 2011/37.27).

⁵⁴⁷ Zie Hof Arnhem 19 februari 2003, zaak 01/03177, ECLI:NL:GHARN:2003:AF6634, (Belastingblad 2003/568).

⁵⁴⁸ Rechtbank Leeuwarden 13 januari 2006, zaak 05/1545, ECLI:NL:RBLER:2006:AU9721 (Belastingblad 2006/293).

⁵⁴⁹ Hof 's-Gravenhage 1 april 2011, zaak BK-09/00881, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ0746 (V-N 2011/37.27).

Indien een gemeente een tweetal buurpercelen in erfpacht uit geeft, waarbij zij in de erfpachtbepalingen van perceel 1 bepaalt dat de erfpachter van perceel 2 gerechtigd is van perceel 1 gebruik te maken om de openbare weg te bereiken, zou dit naar mijn mening ook als waardebeperkende factor voor perceel 1 meegenomen dienen te worden. Dit zou anders zijn, indien in het bedoelde geval de bepaling zou zijn opgenomen ten behoeve van de gemeente zelf, als gerechtigde tot de volle eigendom van perceel 2, in het geval dit perceel niet (meer) in erfpacht zou zijn uitgegeven (terwijl perceel 1 nog wel in erfpacht is uitgegeven aan een derde). Alsdan zou de verwevenheid met zich mee brengen dat aan de bepaling geen waardeverminderend effect mag worden toegekend.

Nu de WOZ waarde slechts ziet op de waarde van de (volle eigendom van de) onroerende zaak en er geen (afzonderlijke) waardebeschikking wordt afgeven voor de hierop rustende beperkte rechten zoals het recht van erfpacht en het recht van opstal, zal in voorkomende gevallen bij de heffingen, die gebruik maken van de WOZ waarde, aan deze rechten een waarde dan wel een waardedrukkend effect toegekend dienen te worden, voor zover dit wenselijk is om tot een juiste heffing te komen. Hiervoor gaf ik reeds aan dat het maken van een splitsing tussen de waarde van het beperkt zakelijk recht en de onroerende zaak waaraan deze is onderworpen, wenselijk zou kunnen zijn. Dit zal het geval kunnen zijn, indien ten gevolge van een wetswijziging de aftrek van canon/retributie beperkt wordt. Ik besprak het geval waarin bij de verwerving van een nieuwe woning tegen vervreemding van een oude woning, die beide zijn gerealiseerd op grond die in erfpacht of opstal is uitgegeven, een nieuwe termijn moeten aanvangen voor de verhoogde grondwaarde met bijbehorende canon/retributie. De hiervoor bedoelde splitsing zou een onderdeel kunnen vormen van de bepaling van de voordelen die de eigen woning de belastingplichtige opleveren. Daarmee zal de splitsing van de waarden in de Wet inkomstenbelasting 2001 worden opgenomen. De basis waarop deze splitsing zal dienen plaats te vinden, zal wettelijk bepaald dienen te worden. Een vaste onderverdeling waarbij aan de grond en de opstallen een waarde toekomt op basis van een breukdeel, zal de heffing wellicht vereenvoudigen, maar naar mijn mening niet wenselijk zijn. De onderscheidende waarden zullen in sterke mate afhankelijk zijn van de locatie van het vastgoed, alsmede van de aard en gesteldheid van de opstallen. Een algemeen toepasbare fictie zal daarom (sterk) kunnen afwijken van de waarde in het economisch verkeer. De voordelen die de belastingplichtige geniet in verband met het bezit van een woning, leiden tot een verhoging van zijn belastbaar inkomen. Bij de heffing van inkomstenbelasting wordt, vanuit het rechtskarakter van de heffing, beoogd om het inkomen van de belastingplichtige te belasten. Ook in die gevallen waarin de voordelen die leiden tot een belastbaar inkomen, forfaitair worden bepaald, is het in strijd met het rechtskarakter van de heffing van inkomstenbelasting om uit te gaan van onjuiste grondslagen, waardoor het inkomen wordt vastgesteld op waarden die niet overeenkomen met de waarden in het economisch verkeer. Hierbij komt dat de kosten, die in aftrek kunnen worden gebracht ter zake van de vermogenswaarden die leiden tot het belastbaar inkomen, worden gesteld op het werkelijk opgeofferde bedrag. Dit bedrag wordt overgelaten aan de betrokken marktpartijen en wordt daarmee in het economisch verkeer bepaald. Ik pleit er dan ook voor om uit te gaan van de onderscheidende waarden van de beide onderdelen (grond en opstallen) zoals deze in het

economisch verkeer worden vastgesteld.⁵⁵⁰ Om een en ander te vereenvoudigen zou ook de opzet van de Wet waardering onroerende zaken aangepast kunnen worden, in die zin dat voor de opstallen en de grond een afzonderlijke WOZ waarde wordt vastgesteld.

6.5. Recht van erfpacht in Box 3

Bij de heffing van inkomstenbelasting is er voor gekozen om ook (behoudens enige vrijstellingen) het jaarlijks voordeel uit sparen en beleggen te belasten.⁵⁵¹ Hiermee zal het rendement dat de aan de belastingplichtige toekomende vermogensbestanddelen oplevert, worden belast. In de opzet van de wet is er voor gekozen om voor het bepalen van het rendement uit te gaan van een forfait op een rendementsgrondslag. Deze rendementsgrondslag wordt gesteld op de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden.⁵⁵² Het voordeel uit sparen en beleggen wordt gesteld op een forfaitair rendement (van 4%) van de grondslag.⁵⁵³ Een feitelijk hoger of lager gerealiseerd rendement leidt dan ook niet tot een aanpassing van het belastbaar inkomen van de belastingplichtige. Tot bezittingen die worden betrokken in de bepaling van de rendementsgrondslag worden onder meer gerekend onroerende zaken⁵⁵⁴ alsmede rechten die direct of indirect op onroerende zaken betrekking hebben.⁵⁵⁵ De rechten van erfpacht en opstal zullen onder deze laatste categorie worden geschaard.

De bezittingen en schulden worden in box 3 in aanmerking genomen voor de waarde in het economisch verkeer.⁵⁵⁶ Voor genotsrechten (waartoe de rechten van erfpacht en opstal volgens wettelijke duiding horen) wordt echter bepaald dat deze geen waarde vertegenwoordigen, indien de vergoeding hiervoor zakelijk is vastgesteld en de termijnen betrekking hebben op een tijdvak dat niet langer is dan één jaar. Een en ander komt min of meer overeen met de economische realiteit. Het recht van erfpacht van een perceel grond⁵⁵⁷, waarvoor de canon zakelijk is vastgesteld en bovendien de canonverplichting niet is afgekocht voor een langere periode dan een jaar, zal voor de vermogensrendementsheffing dan ook op nihil worden gewaardeerd. In economisch perspectief zal de positie van de erfpachter gelijk zijn aan die van de huurder. Als voorwaarde wordt gesteld dat de canon zakelijk moet zijn vastgesteld. Het vaststellen van de canon geschiedt (al dan niet geïndexeerd) bij de vestiging van het recht. Alsdan dient deze als zakelijke vergoeding aangemerkt te worden. In dit kader vermeldt de Memorie van Toelichting⁵⁵⁸:

⁵⁵⁰ Zie in dit verband het artikel “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd” van M. de Koe in het WPNR (2013, 6977).

⁵⁵¹ Artikel 5.1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵² Artikel 5.3 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵³ Artikel 5.2 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵⁴ Artikel 5.3 lid 2 sub a Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵⁵ Artikel 5.3 lid 2 sub b Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵⁶ Artikel 5.19 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁵⁷ Later kom ik terug op de situatie waarbij opstallen zijn gerealiseerd op de grond.

⁵⁵⁸ MvT, Kamerstukken II, 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p. 246–247.

Het vierde lid voorziet er in dat voor de toepassing van de forfaitaire rendementsheffing (de rechten en verplichtingen die samenhangen met) een genotsrecht dat tegen een periodieke en zakelijke vergoeding wordt verleend geen waarde in het economische verkeer wordt toegekend. Te denken valt bijvoorbeeld aan huur- en pachtovereenkomsten. Met deze bepaling wordt voorkomen dat huurders van woningen die tegen een periodieke en zakelijke vergoeding gebruik maken van een woning, ter zake van dat huurrecht en de daar tegenover staande verplichting om periodiek huur te betalen, in de forfaitaire rendementsheffing zouden moeten worden betrokken. In verreweg de meeste gevallen zullen aan dergelijke huurcontracten immers zakelijke overwegingen ten grondslag liggen, zodat er van kan worden uitgegaan dat de twee afzonderlijke componenten van de overeenkomst — enerzijds het recht om de woning te gebruiken en anderzijds de verplichting om periodiek huur te betalen — per saldo geen waarde in het economische verkeer zullen hebben. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor pachtrechten. De waardering op nihil is uitdrukkelijk niet van toepassing in situaties waarin de huur- of pachtovereenkomst onzakelijke elementen bevat. Dit zal in beginsel moeten worden getoetst op het moment van aangaan van de huur of pacht. Voorts zal de waardering evenmin toepassing vinden in gevallen dat geen sprake is van een periodieke en gelijkmatige betaling. Indien bijvoorbeeld de huur voor een ongebruikelijk lange periode vooruit wordt betaald — bijvoorbeeld voor een periode van vijf jaar — zal het huurrecht moeten worden gewaardeerd met inachtneming van de reeds vooruitbetaalde huurpenningen.

Door marktontwikkelingen kan het echter voorkomen dat na verloop van tijd blijkt dat het recht van erfpacht in economische zin wel degelijk een waarde heeft. Dit zal in directe relatie staan met de waardeontwikkelingen van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De latere waardeontwikkeling van het recht zal er voor de vermogensrendementsheffing echter niet toe leiden dat aan het genotsrecht wel een waarde wordt toegekend. Overigens ben ik van mening dat bij de bepaling van de omvang van de canon rekening gehouden zal moeten worden met toekomstige waardeontwikkelingen om deze als zakelijke vergoeding aan te kunnen merken. Een gangbare indexatie van de canon zal in deze afdoende kunnen zijn.

Het kan echter ook voorkomen dat door de marktontwikkelingen de waarde van het recht van erfpacht een negatieve waarde krijgt. Alsdan zal de verschuldigde canon te hoog zijn ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak en de rechten en bevoegdheden die worden ontleend aan het recht van erfpacht. Ook hier geldt dat met deze negatieve waarde geen rekening gehouden mag worden, indien de canon ten tijde van de vestiging zakelijk is vastgesteld. Overigens merk ik op dat voor die gevallen waarin de negatieve waarde van het recht van erfpacht kan worden betrokken in de bepaling van de rendementsgrondslag, het totale forfaitair rendement echter per jaar tenminste nihil bedraagt.⁵⁵⁹ Dit zou overigens spelen indien de onroerende zaak waarop het recht rust een negatieve waarde heeft. Het beperkt zakelijk recht zal in de bepaling van de rendementsgrondslag worden betrokken, indien de canon of retributie voor meer dan één jaar is

⁵⁵⁹ MvT, Kamerstukken II, 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p. 37.

vooruitbetaald, dan wel dat de canon of retributie bij de vestiging lager is vastgesteld dan zoals deze zakelijk zou worden vastgesteld. Indien de waarde van het beperkt zakelijk recht betrokken dient te worden in de bepaling van de rendementsgrondslag, wordt deze forfaitair vastgesteld. De forfaitaire vaststelling van de waarde van het beperkt zakelijk recht is gebaseerd op een (fictief) vastgesteld jaarlijks genot van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Het (fictief) jaarlijks genot bedraagt 4% van de waarde van deze zaak. Met het berekend jaarlijks genot kan vervolgens de waarde van het recht forfaitair worden berekend. Bij de bepaling van de waarde van het beperkt zakelijk recht is de omvang van de schuldplichtigheid alsook de eventuele (economische) waarde van het recht niet van belang. Het beperkt zakelijk recht wordt als genotsrecht betrokken in de heffing voor een waarde die uitsluitend afhankelijk is van de waarde van de zaak waarop het recht betrekking heeft. Een verandering in de waarde van de onroerende zaak zal dan ook direct leiden tot een verandering in de waarde van het beperkt zakelijk recht voor de heffing van inkomstenbelasting in box 3. Gedacht kan worden aan de volgende voorbeelden.

1. Aan de belastingplichtige komt een recht van erfpacht toe van een woning die niet wordt aangemerkt als eigen woning (echter niet door hem wordt verhuurd). De woning heeft een WOZ waarde van EUR 200.000. De verplichting tot voldoening van de jaarlijkse canon van EUR 6.000 is nog voor een periode van 10 jaren afgekocht. Alsdan zal het recht van erfpacht voor de bepaling van de rendementsgrondslag een waarde toekomen die gelijk is aan de WOZ waarde⁵⁶⁰, waarbij de hoogte van de canon niet relevant is.
2. Aan de belastingplichtige komt een recht van erfpacht toe van een perceel grond dat niet behoort tot zijn eigen woning. De canon bedraagt EUR 6.000. De grond heeft een waarde in het economisch verkeer van EUR 200.000. Indien de verplichting tot voldoening van een canon eeuwigdurend is afgekocht, zal het recht van erfpacht een waarde toekomen van EUR 192.000 $((4\% \text{ van EUR } 200.000) * 24)$.⁵⁶¹ Indien de canon echter voor een periode van 10 jaren is afgekocht, zal het recht van erfpacht een waarde hebben van EUR 66.400 $((4\% \text{ van } 200.000) * 5) * 0,91 + (((4\% \text{ van } 200.000) * 5) * 0,75)$. Na verloop van 10 jaren zal het recht geen waarde meer toekomen, indien alsdan weer een zakelijk vastgestelde canon wordt voldaan. Ook hier geldt dat de hoogte van de canon geen invloed heeft op de waarde van het recht van erfpacht.

Het forfaitair vaststellen van het rendement van een beperkt zakelijk recht op basis van de waarde van de onderliggende zaak is begrijpelijk voor die gevallen waarin de canon of retributie tussen partijen lager is vastgesteld dan op zakelijke gronden zou worden vastgesteld. Alsdan zal het (fictief) rendement worden vastgesteld op objectief vaststaande feiten. Ik laat even in het midden of het gekozen percentage van 4% overeenkomt met het rendement dat kan worden behaald met het recht. Ook in die gevallen waarin de canon of retributie voor langere tijd is vooruitbetaald kan ik mij vinden in de bepaling van het (fictief) rendement op basis van de waarde van

⁵⁶⁰ Artikel 5.20 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁶¹ Artikel 18 j° 19 lid 5 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

onroerende zaak zelf.⁵⁶² Bedacht zal echter moeten worden dat een canon of retributie veel meer dan in reguliere huursituaties voor een langere tijd vooruit wordt betaald. Bij een reguliere huur zal een betaling per maand of kwartaal gebruikelijk zijn. Bij een beperkt zakelijk recht zal veel eerder sprake zijn van een betaling per jaar of half jaar. Partijen zullen er bij de vestiging rekening mee moeten houden, dat een vooruitbetaling die net iets langer is dan een jaar, al leidt tot een andere benadering voor de bepaling van het inkomen in de inkomstenbelasting.

Hier komt nog bij dat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende beperkt zakelijke rechten. De beperkt zakelijke rechten kunnen aanzienlijk verschillen in hoedanigheid en omvang. In de parlementaire geschiedenis kom ik de volgende passages tegen:

*Uit de genoemde voorbeelden wordt duidelijk dat het begrip genotsrecht een breed scala aan persoonlijke en zakelijke (gebruiks)rechten omvat. De grenzen van dit gebied worden gevormd door enerzijds eigendom en anderzijds huur. Daar tussenin zijn vele soorten genotsrechten denkbaar, waarbij van geval tot geval bekeken zal moeten worden in hoeverre in economische zin sprake is van een gerechtigdheid tot voordelen in de zin van de genotsrechtdefinitie.*⁵⁶³

Alsmede

In artikel 5.3.3 (thans artikel 5.22), derde lid, is een definitie van het begrip genotsrecht opgenomen. Uitgegaan wordt van een ruime, materieel geformuleerde omschrijving die niet beperkt is tot bijvoorbeeld het recht van vruchtgebruik of andere beperkte zakelijke rechten uit het Burgerlijk Wetboek. De bepaling is mede gebaseerd op artikel 25, vijftiende lid, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waar een definitie van het begrip tijdelijke gerechtigdheid is opgenomen. Omdat bij de forfaitaire rendementsheffing het onderscheid tussen de (belaste) inkomstensfeer en de (onbelaste) vermogenssfeer niet langer relevant is, kan het onderscheid tussen tijdelijke en niet-tijdelijke genotsrechten vervallen. Het gehanteerde begrip goederen is overigens ontleend aan het civielrechtelijke begrip goederen, zoals opgenomen in artikel 1, titel 1, boek 3 van het Burgerlijk Wetboek.

*Omdat er in feite twee (of meer) deelgerechtigden tot één vermogensbestanddeel zijn — de blote eigenaar en de genotsgerechtigde — kunnen beiden jaarlijks op basis van de waarde in het economische verkeer van respectievelijk de blote eigendom en het genotsrecht in de heffing worden betrokken. Teneinde hierbij te kunnen aansluiten, wordt in dit artikel het begrip genotsrecht gedefinieerd.*⁵⁶⁴

Indien en voor zover beperkt zakelijke rechten als genotsrechten worden aangemerkt, zal de gerechtigdheid daartoe worden gewaardeerd op grond van het bepaalde in artikel 5.19 lid 4 en artikel 5.22 Wet op de inkomstenbelasting 2001. Het recht van erfpacht zal in zijn algemeenheid als genotsrecht worden aangemerkt. Het recht van erfpacht verschaft immers aan de erfpachter hetzelfde genot van de zaak als de eigenaar, tenzij bij de vestiging anders is

⁵⁶² Hierna kom ik terug op het onderscheid tussen de verschillende zakelijke rechten.

⁵⁶³ MvT, Kamerstukken II, 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p. 229-230.

⁵⁶⁴ MvT, Kamerstukken II, 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p. 248.

bepaald.⁵⁶⁵ Voor het recht van opstal en met name voor de erfdiensbaarheid kan dit anders liggen. Hoewel krachtens wettelijk voorschrift de erfdiensbaarheid de verplichting oplegt aan de eigenaar van het dienend erf om iets te dulden of niet te doen, kan de gerechtigde tot de erfdiensbaarheid wel degelijk het genot hebben van (een gedeelte van) het dienend erf. In deze zou het kunnen gaan om het gebruik van een pad dat loopt over het dienend erf tot het gebruik van het dienend erf, doordat een gedeelte van de bebouwing van het heersend erf is gerealiseerd op het dienend erf. Ik zou menen dat de verplichting tot het niet doen in zijn algemeenheid niet als genotsrecht voor de toepassing van artikel 5.19 lid 4 Wet inkomstenbelasting 2001 zal gelden. In deze zal bedacht moeten worden dat, indien wel sprake is van een genotsrecht en partijen geen zakelijke vergoeding zijn overeengekomen voor de erfdiensbaarheid, deze gewaardeerd zal dienen te worden als genotsrecht, waarmee wordt verondersteld dat de erfdiensbaarheid een voordeel oplevert van 4% van de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Dit zal in een groot aantal gevallen niet in verhouding staan tot het feitelijk genot dat de erfdiensbaarheid verschaft. In deze zal het onderscheid tussen de verschillende beperkt zakelijke rechten meer tot uitdrukking dienen te komen bij de heffing van inkomstenbelasting. Hierbij zou ik menen dat in die gevallen, waarin het feitelijk genot minder bedraagt dan dat hij als eigenaar of huurder zou hebben, een neerwaartse waardering zou dienen plaats te vinden naar de waarde die de rechten zouden hebben in het economisch verkeer.

6.6. Hoofdgerechtigdheid (bloot eigendom) in Box 3

Voor de vermogensrendementsheffing worden bezittingen waarop een genotsrecht is gevestigd, gewaardeerd op het verschil van de waarde van de onbezwaarde bezitting en de vastgestelde waarde van het genotsrecht. Dit is van overeenkomstige toepassing op schulden waarvan een genotsgerechtigde de rente moet voldoen. Indien de waarde van het genotsrecht op nihil wordt gesteld, zal de waarde van het perceel grond, waarop het recht van erfpacht is gevestigd, worden vastgesteld zonder dat rekening wordt gehouden met een waardedrukkend of waardevermeerderend effect van het gevestigde recht. Zoals hiervoor reeds aangegeven zal het beperkt zakelijk recht geen waarde in box 3 vertegenwoordigen, indien de vergoeding hiervoor zakelijk is vastgesteld en de termijnen betrekking hebben op een tijdvak dat niet langer is dan één jaar. De waarde van de onroerende zaak zelf zal alsdan worden gewaardeerd op de waarde in het economisch verkeer zonder dat met het beperkt zakelijk recht rekening wordt gehouden. In die gevallen waarin aan het genotsrecht wel een waarde toekomt, zal deze waarde dan ook in mindering komen op die van de eigendom bij de eigenaar van het perceel. Ook hier geldt dat onder omstandigheden aan het beperkt zakelijk recht een te hoge waarde wordt toegekend en daardoor zal aan de hoofdgerechtigdheid een te lage waarde worden toegekend. Dit zal zich kunnen voordoen bij erfdiensbaarheden die mede recht geven tot het genot van de onroerende zaak van een ander, waarbij echter de omvang van het genot veel beperkter is dan wanneer sprake zou zijn van een recht van erfpacht. In dergelijke gevallen

⁵⁶⁵ Artikel 5:89 Burgerlijk Wetboek.

pleit ik ervoor om de waarde van het beperkt zakelijk recht en daarmee de hoofdgerechtigdheid vast te stellen op de waarde in het economisch verkeer van die rechten. De waarde zal door de markt kunnen worden vastgesteld. Hiermee zal het fictief rendement worden gebaseerd op een reële waarde.

6.7. Perceel grond met opstallen in box 3

De beperkt zakelijk gerechtigde aan wie een recht van opstal toekomt ter zake van de gerealiseerde opstallen, zal zowel juridisch als economisch eigenaar zijn van deze opstallen. Bij de beperkt zakelijk gerechtigde aan wie alleen een recht van erfpacht toekomt, zal de juridische eigendom van de opstallen toekomen aan de eigenaar van de grond, maar zal in economische zin wel tot deze opstallen gerechtigd kunnen zijn. In de praktijk zal dit zich vertalen door bij de vestiging van het recht van erfpacht uitsluitend een canon overeen te komen die is gerelateerd aan de waarde van de grond en niet voor de gerealiseerde opstallen. De opstallen komen in economische zin toe aan de erfpachter waarvoor hij dan ook geen canon verschuldigd is. Hiermee zal aan de erfpachter (net als de opstaller) een tweetal rechten toekomen, zijnde het beperkt zakelijk recht en de (economische) eigendom van de gerealiseerde opstallen. De beide vermogensrechten zullen (in beginsel) afzonderlijk in de heffing worden betrokken, waarbij het recht van erfpacht en het recht van opstal als genotsrecht zullen worden aangemerkt. Dit is alleen anders indien de gerealiseerde opstal bestaat uit een woning.

Indien de economische gerechtigdheid tot de woning aan de erfpachter dan wel opstaller zou toekomen, zou de (onder)grond buiten beschouwing worden gelaten, indien aan het recht van erfpacht/opstal geen waarde toekomt. Dit is het geval indien de canon/retributie zakelijk is vastgesteld en niet is afgekocht voor een periode langer dan één jaar. Alsdan zou de waarde van de woning in de vermogensrendementsheffing worden betrokken en zou aan de grondcomponent geen waarde worden toegekend. Dat een dergelijke splitsing in strijd is met geldende wetgeving is geoordeeld door het Hof 's Gravenhage.⁵⁶⁶ In casu kwam aan de belastingplichtige de eigendom toe van een woning op een recreatiepark op grond van een gevestigd recht van opstal en had hij het gebruiksrecht van de grond op grond van een recht van erfpacht. Onder verwijzing naar enige passages uit de parlementaire geschiedenis⁵⁶⁷ oordeelt het Hof dat geen andere conclusie kan worden getrokken dan dat de inspecteur bij de berekening van de rendementsgrondslag de waarde van de beide rechten en de woning terecht op de WOZ-waarde per de waardepeildatum heeft gesteld. Dusdoende heeft de inspecteur de waarde niet tot een te hoge waarde in aanmerking genomen. De wetgever heeft, aldus het Hof, uitdrukkelijk de ruwe werking van de voormelde bepaling onder ogen gezien en omwille van uitvoeringstechnische redenen aanvaard en daarmee bewust aanvaard dat de in aanmerking te nemen waarde kan afwijken van de waarde in het economische verkeer,

⁵⁶⁶ Hof 's-Gravenhage, 27 juni 2006, zaak 05/0675, ECLI:NL:GHSGR:2006:AY0150 (V-N 2006/58.10).

⁵⁶⁷ NNV, Kamerstukken II 1999-2000, nr. 26 727, nr. 17, p. 262, MvA, Derde NvW, Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 79, p. 9, Kamerstukken I 1999-2000, 26 727, nr. 202a, p. 56.

hetgeen in het nadeel van belanghebbende kan zijn. De bepaling van artikel 5.20 Wet inkomstenbelasting 2001 schuift de waardering van 5.19 lid 4 Wet inkomstenbelasting 2001 dan ook terzijde.

Indien de opstallen bestaan uit andere opstallen dan woningen en de economische eigendom van die opstallen toekomt aan de erfpachter dan wel de opstaller, dan zullen deze opstallen worden betrokken in de vermogensrendementsgrondslag, terwijl geen waarde aan het recht van erfpacht dan wel opstal wordt toegekend, indien de vergoeding hiervoor zakelijk is vastgesteld en de termijnen betrekking hebben op een tijdvak dat niet langer is dan één jaar. De regeling zoals hiervoor weergegeven ziet dan ook uitsluitend op woningen en zou kunnen worden gezien als een uitzondering op de hiervoor weergegeven waardering van genotsrechten.

6.8. Negatieve waarde van het recht

In de hoofdstukken 3 en 4 hebben we gezien dat het beperkt zakelijk recht een negatieve waarde kan hebben doordat de canon of retributie zodanig hoog is vastgesteld dat aan het recht in het economisch verkeer een negatieve waarde toekomt. Een en ander kan het gevolg zijn van gewijzigde marktomstandigheden. Een lagere waarde van de onroerende zaak zelf, terwijl de canon of retributie niet wordt aangepast, kan hier de oorzaak van zijn. Bij een eventuele verkoop en levering van het beperkt zakelijk recht zal de beperkt zakelijk gerechtigde in zakelijke verhoudingen ook een vergoeding voldoen aan zijn rechtsopvolger. Het inkomen dat de belastingplichtige ontleent aan dit recht zal ook in economische zin negatief kunnen zijn. Voor de bepaling van het inkomen in box 1 zal met deze waarde echter geen rekening gehouden worden. De waardering geschiedt immers op basis van de WOZ waarde die uitgaat van de waarde van de volle eigendom, zijnde een waarde die niet wordt beïnvloed door de overeengekomen canon of retributie. Hetzelfde geldt voor de woning in box 3. In box 3 zal het beperkt zakelijk recht dat niet ziet op een woning geen waarde toekomen, indien de canon of retributie zakelijk is vastgesteld en niet voor langer dan één jaar is vooruitbetaald. Onder deze voorwaarden zal ook met de negatieve waarde van het recht geen rekening worden gehouden. Overigens zal, indien de canon of retributie niet op zakelijke gronden is vastgesteld dan wel deze voor meer dan één jaar vooruit is betaald, aan het recht een fictief rendement worden toegeschreven van 4% van de waarde van de volle eigendom van de onroerende zaak, zodat ook dan geen rekening wordt gehouden met de negatieve waarde van het recht. Met name in die gevallen waarin door waardeontwikkeling de canon of retributie bovenmatig is, die destijds wel op zakelijke gronden is vastgesteld, zal een heffing op een fictief vastgesteld rendement niet passen in een systeem dat het inkomen uit vermogen wenst te belasten, terwijl het inkomen in economische zin negatief is. Het bepalen van het fictief rendement op basis van de waarde die het recht heeft in het economische verkeer, sluit dan beter aan bij een belasting die het inkomen van de belastingplichtige wenst te belasten. Alsdan zal rekening worden gehouden met de negatieve waarde van het recht. Ook zal bij de hoofdgerechtigde inkomstenbelasting worden geheven op basis van de waarde van diens recht in het economisch verkeer, rekening houdend met de canon of

retributie die hoger is dan op dat moment in zakelijke verhouding zou worden overeengekomen.

6.9. Samenvatting en conclusies

De heffing van inkomstenbelasting beoogt het jaarlijks door natuurlijke personen genoten inkomen te belasten dat voortkomt uit werk en woning, aanmerkelijk belang en sparen en beleggen. Het inkomen uit werk en woning wordt gedeeltelijk gevormd door de forfaitair bepaalde voordelen die het bezit van de eigen woning oplevert. Deze voordelen bestaan er onder meer uit dat de gerechtigde tot de eigen woning het genot heeft van de woning waarvoor hij geen huur verschuldigd is. Hier staat tegenover dat de belastingplichtige gerechtigd is om onder voorwaarden bepaalde renten en kosten van de eigen woningschuld, alsmede bepaalde periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming met betrekking tot de eigen woning, in aftrek te brengen op het belastbaar inkomen. De huurder van een woning heeft deze voordelen niet. Met het belasten van de forfaitair vastgestelde voordelen van het bezit van de eigen woning wordt het verschil tussen de bezitter van de eigen woning en de huurder verminderd.

Van een eigen woning is sprake indien deze woning⁵⁶⁸ de belastingplichtige in eigendom toekomt. Hieronder wordt mede begrepen het hebben van de economische eigendom van die woning. Ten gevolge van de vestiging van een recht van opstal zal zowel de juridische als ook de economische eigendom van de daarop gerealiseerde woning kunnen toekomen aan de belastingplichtige. Hiermee zal deze woning kunnen voldoen aan de voorwaarden die de eigenwoningregeling stelt. Bij de vestiging van een recht van erfpacht ligt een en ander minder eenvoudig. Op grond van het civiele recht komen de op de grond gerealiseerde opstallen in (juridische) eigendom toe aan de eigenaar van de grond. Het recht van erfpacht als gebruiksrecht strekt zich uit over de grond als ook over de op die grond aanwezige opstallen. Onder omstandigheden kan de erfpachter echter geacht worden in economische zin gerechtigd te zijn tot de eigendom van de opstallen. Alsdan zal ook de woning, die is gerealiseerd op grond die hem in erfpacht is uitgegeven, kunnen worden geschaard onder de eigenwoningregeling. Hiermee zal de belastingplichtige forfaitair bepaalde voordelen bij zijn inkomen moeten optellen en zal hij gerechtigd worden de bedoelde renten, kosten en periodieke betaling in aftrek te brengen op zijn inkomen. De belastingplichtige zal voor de eigenwoningregeling geacht worden de economische eigendom van de woning te bezitten die hem (tezamen met de grond) in erfpacht toekomt, indien is voldaan aan de door de staatssecretaris bij zijn besluit⁵⁶⁹ gestelde voorwaarden. Als voorwaarde wordt onder meer gesteld dat de belastingplichtige voor (het gebruik van) de opstallen geen canon verschuldigd mag zijn. Daarnaast zal hij de koopsom voor de opstallen in één keer moeten voldoen.

⁵⁶⁸ Zoals nader aangeduid in artikel 3.111 lid 1 Wet inkomstenbelasting 2001.

⁵⁶⁹ Besluit van de staatssecretaris van financiën van 24 november 2009, Nr. CPP2009/2342M, Staatscourant 2009, 18386.

Wanneer de erfpachter een canon voldoet voor het gebruik van de grond en de opstallen, zal de rechtsverhouding veel gelijkenis vertonen met die van de huur/verhuur. De betalingen die worden verricht in verband met de huur van een woning, strekken niet in mindering op het inkomen van de belastingplichtige. Wanneer de betalingen die worden verricht in verband met het recht van erfpacht te veel gelijkenis vertonen met die van de betaling van huur, zullen deze betalingen niet tot aftrek mogen leiden.

Toch zal onder omstandigheden het economisch belang van de opstallen wel degelijk bij de erfpachter kunnen liggen ook al wordt de canon voldaan voor het gebruik van deze opstallen. Dit zal onder meer het geval kunnen zijn, indien de canon wordt aangepast aan de rentestand en het risico van de waardevermeerdering en de waardevermindering van de opstallen geheel voor rekening van de erfpachter komt. Bij het einde van het recht van erfpacht als ook bij de overdracht daarvan zal deze vermeerdering/vermindering van de waarde ten gunste dan wel ten laste van de erfpachter moeten komen. In economische zin zou de vorenbedoelde situatie kunnen overeenkomen met het geval waarbij de koper van de eigendom van de grond met woning de koopsom schuldig blijft en ter zake van deze geldlening rente voldoet. Deze rente is wel aftrekbaar. Indien de canon die wordt voldaan mede ziet op de opstallen, zal op grond van de huidige regeling deze betaling niet leiden tot aftrek. De woning waarvan de belastingplichtige kan aantonen dat hij gerechtigd is tot de economische eigendom van de woning, zal naar mijn mening worden betrokken in de eigenwoningregeling, ook in die situatie waarbij hij een canon voldoet voor het gebruik van de woning en dus niet volledig voldoet aan de door de staatssecretaris gestelde voorwaarden.

Om de woning die aan de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van erfpacht in de eigenwoningregeling te betrekken, wordt bij voormeld besluit eveneens als voorwaarde gesteld dat de canon zuiver en zakelijk is vastgesteld. Het vaststellen geschiedt bij de aanvang van het recht. De waarde van het recht en daarmee de hoogte van de canon zal in sterke mate afhankelijk zijn van de waarde van de onroerende zaak waarop het betrekking heeft. Bij het vaststellen van de canon zullen partijen rekening moeten houden met toekomstige waardemutaties van het recht. Een en ander zal kunnen geschieden door periodieke aanpassingen van de canon dan wel het toepassen van een index. Wanneer de canon zakelijk en zuiver is vastgesteld, zal een later ontstane afwijking de toepassing van de eigenwoningregeling niet kunnen onthouden. Een en ander zou kunnen geschieden, wanneer de waardeontwikkeling van de onroerende zaak anders is dan vooraf werd ingeschat. Bij het vaststellen van de canon zullen partijen dan met een andere, toekomstige waarde van de onroerende zaak hebben rekening te houden.

De wens van partijen om de eigenwoningregeling toe te kunnen passen is er voor de belastingplichtige in gelegen dat hij het gezamenlijk bedrag van de renten van schulden en de kosten van de geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld alsmede de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, in aftrek kan brengen op zijn inkomen. De aftrek van laatstbedoelde periodieke betalingen komt voort uit de parallel die door de wetgever werd gezien bij de betaling van rente in verband met schuld die werd aangegaan in verband met de verkrijging van de eigen woning. Deze parallel heeft er toe geleid dat het Hof Amsterdam heeft bevestigd dat een belastingplichtige, die zijn woning verkoopt onder

voorbehoud van een recht van erfpacht en recht van opstal, bij de berekening van zijn aftrek rekening dient te houden met de aldus ontstane eigenwoningreserve. Hiermee zal de aftrek van periodieke canon/retributie meer in lijn worden gebracht met de aftrek van (hypotheek)rente. Om tot een verdere gelijkschakeling te komen van de aftrek van deze bedoelde, periodieke betalingen en de rente, zouden ook de andere aftrekbeperkingen moeten gaan gelden zoals deze gelden voor de aftrek van (hypotheek)rente. Voor de aftrek van (hypotheek)rente is thans een beperking opgenomen in de wet. Aan de aftrek wordt een zogenoemde aflossingseis gesteld waarbij de geldlening ten minste annuïtair afgelost zou moeten worden in ten hoogste 360 maanden. Deze aflossingseis wordt wettelijk niet gesteld aan de aftrek van de periodieke betalingen van canon en retributie. Overigens zal de erfpachter/opstaller niet de mogelijkheid hebben om verlost te worden van de overeengekomen schuldplichtigheid, behoudens de mogelijkheid om deze af te kopen dan wel de hoofdgerechtigdheid te verwerven. Om de bedoelde parallel verder te herstellen zou ook de aftrekbaarheid van de verschuldigde canon en retributie beperkt moeten worden. Dit zou bijvoorbeeld kunnen geschieden door het toepassen van een staffel, waarbij de aftrekbaarheid gedurende een periode van 30 jaar wordt afgebouwd. Let wel, wanneer de aftrek op deze wijze wordt beperkt, zal onder meer een voorziening getroffen dienen te worden voor de bepaling van de forfaitair bepaalde voordelen in verband met het bezit van een eigen woning. De perioden waarin de aftrekbare rente en de aftrekbare canon/retributie verlopen zullen alsdan niet synchroon behoeven te lopen. Dit zal zich voordoen, indien de belastingplichtige een woning op eigen grond verkoopt en daarvoor in de plaats een woning op erfpacht aanschafft. Bij een herstel van de parallel tussen de eigenwoningschuld en de erfpachtschuld zal na verloop van de 30 jaar de erfpachter beperkt moeten worden in de mogelijkheid de canon in aftrek te brengen. Hierbij geldt wel dat een equivalent van de bijleenregeling ook zal moeten gaan gelden voor de erfpachter die een nieuwe woning verwerft met een hogere grondcomponent. Zo mogelijk zou de waarde van de grond en de woning gesplitst dienen te worden. Dit wijkt echter wel af van de waardering zoals deze thans wordt gehanteerd op grond van de Wet waardering onroerende zaken. Deze waardering gaat uit van een overdrachtsfictie en een verkrijgingsfictie. De eerste fictie veronderstelt een overdracht van volle en onbezwaarde eigendom, ook al zou in werkelijkheid op de onroerende zaak een recht van erfpacht of van vruchtgebruik rusten. De verkrijgingsfictie veronderstelt een vrije opleverbaarheid van de onroerende zaak. Met omstandigheden die daarop inbreuk plegen, zoals het bewoond, verhuurd of verpacht zijn van de onroerende zaak, wordt geen rekening gehouden.⁵⁷⁰ Voor de afzonderlijke onderdelen wordt geen afzonderlijke waardering vastgesteld.

De beperkt zakelijke rechten worden onder omstandigheden eveneens betrokken bij het bepalen van het inkomen dat de belastingplichtige geniet uit sparen en beleggen. Voor zover er sprake is van een woning wordt hierbij uitgegaan van de WOZ waarde. Beperkt zakelijke rechten worden overigens aangemerkt als genotsrechten. Deze genotsrechten vertegenwoordigen een waarde, indien de canon of retributie niet zakelijk is vastgesteld, dan wel de betalingsverplichting hiervan vooruit is betaald voor een periode langer dan

⁵⁷⁰ Kamerstukken II, 1993-1994, 22 885, nr. 3, p. 44.

één jaar. Ook hier geldt dat de beoordeling of de canon of retributie zakelijk is vastgesteld, wordt beperkt tot het moment waarop het recht wordt gevestigd. Hierbij zal rekening gehouden dienen te worden met toekomstige waardeontwikkelingen. Indien de canon of retributie niet zakelijk is vastgesteld of voor meer dan één jaar vooruit is betaald, zal het recht in de grondslag worden betrokken voor de waarde die verband houdt met de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Een verandering in de waarde van de onroerende zaak zal ook de rendementsgrondslag voor het beperkt zakelijk recht doen wijzigen. Een dergelijke waardering zal leiden tot een bovenmatige belastingheffing, indien de daadwerkelijke waarde van het recht niet in verhouding staat met de waarde waarvoor het in de grondslag wordt betrokken. Dit zou het geval kunnen zijn indien het beperkt zakelijk recht slechts zeer beperkt van omvang is. Gedacht kan worden aan een erfdienstbaarheid die het genot van een gedeelte van de onroerende zaak verschaft om daarover de openbare weg te bereiken. De waarde van de volle eigendom van het pad zou alsdan in de rendementsgrondslag worden betrokken. Naar mijn mening zou alsdan een neerwaartse bijstelling van de waarde dienen plaats te hebben. De wet zou hiervoor echter aangepast dienen te worden.

Overigens zal de hoofdgerechtigdheid voor de volle waarde van de onroerende zaak in de vermogensrendementsheffing worden betrokken bij de eigenaar daarvan, indien aan het genotsrecht (recht van erfpacht of opstal) overeenkomstig het vorenstaande geen waarde toekomt. De waarde van de hoofdgerechtigdheid wordt verminderd, indien en voor zover het genotsrecht gezien het vorenstaande wel een waarde toekomt.

Indien het perceel is bebouwd met opstallen, zullen deze opstallen afzonderlijk in de vermogensrendementsgrondslag betrokken dienen te worden, tenzij sprake is van een woning. Alsdan zal het recht van erfpacht/opstal tezamen met deze woning in de grondslag betrokken dienen te worden voor de WOZ waarde.

HOOFDSTUK 7

SAMENVATTING EN CONCLUSIES

7.1. Inleiding

Onroerende zaken spelen een belangrijke rol in ons maatschappelijk verkeer. Om een aantal redenen ligt het voor de hand om deze onroerende zaken te betrekken in de heffing van belastingen ter financiering van overheidsuitgaven. Wanneer wij spreken over onroerende zaken, dan zal veelal in eerste instantie gedacht worden aan de eigendom van deze zaken. Binnen ons wettelijk systeem bestaat echter de mogelijkheid om beperkt zakelijke rechten te vestigen waarbij een gedeelte van de rechten en bevoegdheden met betrekking tot een onroerende zaak gaat toekomen aan een ander dan de eigenaar. Dit beperkt zakelijk recht zal in beginsel overdraagbaar zijn. Deze mogelijkheid onderscheidt zakelijke rechten van persoonlijke rechten. De omvang van de rechten en verplichtingen die toekomen aan de beperkt zakelijk gerechtigde, wordt vastgelegd in de akte waarbij het recht van erfpacht, het recht van opstal of de erfdienstbaarheid wordt gevestigd. Naarmate de omvang van het recht toeneemt en deze de volle eigendom van de onroerende zaak benadert, ligt het voor de hand om deze beperkt zakelijke rechten op gelijke wijze als de onroerende zaak zelf in de heffing van belastingen te betrekken. Ook indien het beperkt zakelijk recht qua omvang de volle eigendom niet benadert, zou dit recht als belastingobject kunnen dienen. Hierbij geldt dat de beperkt zakelijk gerechtigde in meerdere of mindere mate gerechtigd is tot de rechten en bevoegdheden die uitgeoefend kunnen worden jegens de onroerende zaak. Aan de beperkt zakelijk gerechtigde en de eigenaar tezamen komen alle rechten en bevoegdheden (en derhalve het belang bij de onroerende zaak) toe.

In mijn onderzoek ben ik nagegaan op welke wijze beperkt zakelijke rechten in de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en (in beperkte mate) inkomstenbelasting worden betrokken. Hierbij heb ik onderzocht of bij de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en (beperkte mate) inkomstenbelasting door de wetgever voldoende rekenschap is gegeven van de eigenaardigheden van en de onderlinge verschillen tussen de verschillende beperkt zakelijke rechten, wat de eventuele gevolgen zijn van een onvoldoende afstemming en welke maatregelen eventueel getroffen kunnen worden om te komen tot een meer evenwichtige heffing. Een en ander heb ik, voor zover relevant, vergeleken met de heffing van deze belastingen bij de onroerende zaak zelf.

7.2. Civiel recht

Voor een beter inzicht heb ik de civielrechtelijke contouren vastgelegd van het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid. Deze worden binnen ons wettelijk stelsel aangemerkt als zakelijke rechten en meer specifiek als beperkt zakelijke rechten. Een beperkt zakelijk recht is in beginsel (net als

de eigendom als meest omvattend recht) overdraagbaar.⁵⁷¹ Dit onderscheidt zakelijke rechten van persoonlijke rechten, zoals een huurrecht. De verschillende beperkt zakelijke rechten kennen elk hun eigen toepassing. In bepaalde gevallen zullen de rechten echter voor elkaar inwisselbaar zijn. Bij een erfdiensbaarheid wordt een last op het dienend erf gelegd ten behoeve van het heersend erf bestaande uit een verplichting om op, boven, of onder het dienend erf iets te dulden of niet te doen.⁵⁷² Hierbij kan gedacht worden aan de klassieke erfdiensbaarheid van overpad waarbij de gerechtigde tot het buur perceel (het heersend erf) over het dienend erf de openbare weg kan bereiken. De erfdiensbaarheid wordt ook ingezet om bepaalde activiteiten op het dienend erf niet te doen (te verbieden). Zo zou een erfdiensbaarheid gevestigd kunnen worden inhoudende de verplichting om op het dienend erf geen tankstation te realiseren en exploiteren. Veelal worden erfdiensbaarheden gebruikt om de strijd met het burendrecht op te heffen, dan wel de bouwkundige situatie te legaliseren. Met een erfdiensbaarheid kan bijvoorbeeld een overbouw van het heersend erf over het dienend erf worden gelegaliseerd. Met name bij deze variant zal ook het recht van erfpacht of het recht van opstal ingezet kunnen worden.

Met een recht van erfpacht wordt ten behoeve van de gerechtigde een overdraagbaar recht verschafte om de onroerende zaak van een ander te gebruiken. Veelal wordt het recht van erfpacht gebruikt in een situatie waarin ook een huurovereenkomst gebruikt kan worden. De keuze voor een recht van erfpacht zal worden ingegeven vanwege de mogelijkheid om het gebruiksrecht over te dragen en het recht te belasten met een hypotheekrecht. Hierbij zal meespelen dat op eenvoudige wijze de economische gerechtigdheid tot de gerealiseerde opstallen aan de erfpachter zal kunnen toekomen, hetgeen minder gebruikelijk (echter niet onmogelijk) is in een huursituatie. Zo zal de erfpachter mede gerechtigd zijn tot de waardeontwikkelingen van de onroerende zaak. In die gevallen waarin de gerechtigde niet alleen behoefte heeft aan de economische eigendom van de opstallen, maar tevens gerechtigd zal dienen te zijn tot de juridische eigendom van de opstallen (zonder tevens gerechtigd te worden tot de eigendom van de grond), zal een recht van opstal gevestigd dienen te worden. Hoewel dit recht mede het gebruik kan verschaffen van de zaak waarmee het recht is belast, zal het recht primair beogen om de wettelijke natrekking te voorkomen. Het recht van opstal wordt in de praktijk veelvuldig ingezet om de juridische eigendom van technische installaties, zoals die voor warmte en koude opslag, alsmede zendmasten en windturbines, aan anderen dan de (grond)eigenaar te laten toekomen. Het recht van opstal kan zelfstandig als ook afhankelijk van een andere rechtsverhouding (zoals een huurverhouding) worden gevestigd. Hiermee zal het eindigen van de andere rechtsverhouding in beginsel ook het opstalrecht doen eindigen.

De omvang van het recht wordt bepaald bij de vestiging en de overeengekomen voorwaarden. Naarmate meer rechten (waaronder begrepen

⁵⁷¹ Voor wat betreft een erfdiensbaarheid geldt evenwel dat deze tezamen met het heersend/dienend erf wordt overgedragen.

⁵⁷² De kwalitatieve verplichting van artikel 6:252 Burgerlijk Wetboek waarmee een onroerende zaak met een overeenkomstige verplichting kan worden bezwaard valt buiten de reikwijdte van mijn onderzoek.

de duur van het recht) en bevoegdheden aan de beperkt zakelijk gerechtigde toekomen, zal het recht in omvang toenemen. In bepaalde gevallen zal het beperkt zakelijk recht in omvang nagenoeg gelijk zijn aan de volle eigendom van de onroerende zaak. De keuze voor de vestiging van een beperkt zakelijk recht in plaats van de overdracht van de eigendom van de onroerende zaak, zal kunnen zijn dat de grondeigenaar voorwaarden wenst te blijven stellen ten aanzien van de persoon van de gerechtigde of ter zake van het gebruik van de onroerende zaak. Uiteraard zal de keuze voor een beperkt zakelijk recht in veel gevallen zijn ingegeven om (op langere termijn) te kunnen blijven profiteren van een canon of retributie alsmede van de waardeontwikkelingen van het vastgoed. Door het achterhouden van de grondwaarde zal onder omstandigheden de verkrijger van de onroerende zaak de verwerving hiervan eenvoudiger kunnen financieren. Onder meer zal hieruit blijken dat het recht van erfpacht als financieringsinstrument kan worden ingezet. Ook het feit dat een beperkt zakelijk recht voor een bepaalde (afgebakende) periode kan worden gevestigd zal hierin een rol spelen.

De vestiging van een beperkt zakelijk recht geschiedt bij notariële akte waarvan een afschrift wordt ingeschreven in de daartoe bestemde openbare registers van het kadaster. Met het oog op een efficiënte belastingheffing is de notaris bij wet verplicht om (met uitzondering van testamenten) alle door hem gepasseerde akten binnen tien dagen ter registratie aan te bieden aan de belastingdienst. Beperkt zakelijke rechten kunnen gedurende hun bestaan worden gewijzigd. Deze wijziging kan naast de inhoud van de rechten en bevoegdheden ook de duur van het recht betreffen. De wijziging van een beperkt zakelijk recht zal onder omstandigheden vanuit civiel recht worden aangemerkt als het ontstaan van een nieuw recht. Alsdan zal sprake moeten zijn van de wijziging van de essentialia van het recht. Het beperkt zakelijk recht kan ook tot een einde komen door verloop van de duur waarvoor het recht is gevestigd, alsmede op een (andere) wijze als in de wet is voorzien, zoals door opzegging, afstand en vermenging. Hiermee wordt de onroerende zaak verlost van het recht waarmee het is bezwaard. In die gevallen waarin de onroerende zaak door de beperkt zakelijk gerechtigde is bezwaard met een beperkt zakelijk recht (lager in rang), zal dit laatstbedoelde recht onder voorwaarden kunnen blijven voortbestaan. In andere gevallen zullen ook deze rechten tot een einde komen. De vestiging van een beperkt zakelijk recht door een beperkt zakelijk gerechtigde wordt in de praktijk ook wel aangeduid als het stapelen van rechten. Het stapelen van rechten is niet toegestaan, behoudens voor die gevallen waarin dit op grond van een wettelijk voorschrift is toegestaan. Bedacht zal moeten worden dat ook de rechten die worden gevestigd door de beperkt zakelijk gerechtigde de onroerende zaak zelf belasten.

7.3. Omzetbelasting

De overdracht, vestiging, wijziging, maar ook de opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht zijn handelingen die een aangrijpingspunt kunnen vormen voor de heffing van omzetbelasting. Er zal dan wel sprake moeten zijn van de levering van een goed of een dienst door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, die niet is vrijgesteld. Voor wat betreft de

levering van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen (waaronder begrepen de beperkt zakelijke rechten) geldt dat deze is vrijgesteld, tenzij er sprake is van de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, alsmede de levering van een bouwterrein. Wel hebben partijen onder voorwaarden de mogelijkheid om er voor te kiezen de vrijstelling ter zijde te stellen. Hierbij geldt onder meer als voorwaarde dat de verkrijger de onroerende zaak zal aanwenden voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van omzetbelasting bestaat.

Op grond van de wet zullen de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging als levering van goederen worden aangemerkt, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Hiermee wordt op eigen wijze invulling gegeven aan de mogelijkheid die de Richtlijn biedt om bepaalde rechten op onroerende zaken en de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken als lichamelijke zaak aan te merken. De wet stelt als voorwaarde dat de vergoeding vermeerderd met de omzetbelasting, tenminste gelijk moeten zijn aan de waarde in het economisch verkeer van het recht. De waarde in het economisch verkeer bedraagt ten minste de kostprijs, met inbegrip van de omzetbelasting, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zoals die zou ontstaan bij de voortbrenging door een onafhankelijke derde op het tijdstip van de handeling. Als vergoeding wordt aangemerkt de som van de eventuele, eenmalige vergoeding en de (gekapitaliseerde) waarde van de schuldplichtigheid. Indien het beperkt recht niet voor onbepaalde tijd is gevestigd, wordt de waarde van de schuldplichtigheid forfaitair bepaald. Dit forfait is thans gebaseerd op een rekenrente van 6%. Zoals ook uit de parlementaire geschiedenis blijkt, zou met de forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid zo veel mogelijk aansluiting gezocht worden bij de maatschappelijke werkelijkheid. Bij de vestiging van een beperkt zakelijk recht zullen partijen bij de vaststelling van de canon of retributie uitgaan van actuele rentestanden en niet (zonder meer) van voormelde rekenrente. De rentestanden zijn onderhevig aan de ontwikkelingen in de kapitaalmarkt. Een en ander zal er toe kunnen leiden dat de rekenrente niet meer in de pas loopt met deze ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Ik pleit er dan ook voor om de rekenrente op regelmatige basis aan te passen. In deze is het van belang om vast te stellen dat een forfaitaire berekening, die ertoe leidt dat de omvang van de vergoeding niet overeenkomt met de waarde in het maatschappelijk verkeer niet acceptabel is, nu deze de grondslag vormt voor de heffing van een belasting die het verbruik beoogt te belasten. Het verbruik hangt samen met de rechten en bevoegdheden die het recht verschaffen en daarmee met de waarde van het beperkt zakelijk recht. De forfaitaire berekening van de schuldplichtigheid dient ertoe om het waardedrukkend effect hiervan te berekenen, opdat de heffing kan geschieden over de gehele waarde van het recht, waarbij het waardedrukkend effect is geneutraliseerd. De forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid zou de bepaling van de waarde van het recht moeten vereenvoudigen. Dit wordt thans niet bereikt. Een en ander wordt pijnlijk zichtbaar in die gevallen waarin door een geïndexeerde canon of retributie partijen rekening zullen moeten houden met toekomstige aanpassingen van de schuldplichtigheid. Partijen

zullen immers bij de forfaitaire berekening rekening moeten houden met een toekomstige aanpassing van de canon of retributie. Een canon of retributie tot een onzeker jaarlijks bedrag wordt gelijkgesteld met canon of retributie tot een geschat gemiddeld jaarlijks bedrag. Ook in die gevallen waarin de verplichting tot betaling van een canon of retributie voor een bepaalde periode is afgekocht zal dit het geval kunnen zijn.

Bij beperkt zakelijke rechten die zijn gevestigd voor onbepaalde tijd geldt, dat de waarde van de schuldplichtigheid voor de heffing van omzetbelasting wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Een en ander leidt ertoe dat de handeling per definitie wordt aangemerkt als levering van goederen, vooropgesteld dat de (fictieve) vergoeding ook tenminste gelijk is aan de actuele kostprijs van de onroerende zaak. Een dergelijke opzet is naar mijn mening onjuist in die gevallen waarin daardoor de waarde van het recht niet overeenkomt met de waarde van dat recht in het economisch verkeer. Dit zal naar mijn mening zich in nagenoeg alle gevallen voordoen nu de hoofdgerechtigde tenminste enig belang zal behouden bij de onroerende zaak. Meer nog zal dit zich voordoen bij de vestiging van een erfdienstbaarheid, die in beginsel altijd voor onbepaalde tijd wordt gevestigd.⁵⁷³ De omvang van de erfdienstbaarheid zal in het merendeel van de gevallen niet zodanig zijn dat deze de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak benadert. Wel zal op grond van wettelijke fictie de grondslag van heffing worden gevormd door de waarde van deze onroerende zaak. Dit is onjuist en behoeft aanpassing.

Ik stel dan ook voor om beperkt zakelijke rechten in de heffing te betrekken voor de waarde in het economisch verkeer.⁵⁷⁴ Deze waarde wordt overgelaten aan de markt.

Hiermee wordt de omvang van de vergoeding teruggebracht naar de omvang (lees: de waarde) van het beperkt zakelijk recht. Indien voor de heffing van omzetbelasting uitsluitend de handeling als levering van goederen wordt aangemerkt waarbij de vergoeding tenminste gelijk is aan de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft, zal in een zeer beperkt aantal gevallen de handeling als zodanig kwalificeren. Zoals ik heb aangegeven stelt de Richtlijn geen voorwaarde aan de omvang van de vergoeding om de handeling met een beperkt zakelijk recht als levering van goederen aan te merken. Indien ook ons nationaal recht geen voorwaarde zou stellen aan de omvang van de vergoeding, zou het beperkt zakelijk recht dat als lichamelijke zaak wordt aangemerkt deze kwalificatie kunnen behouden, ook in die gevallen waarin door verloop van tijd de omvang van het recht vermindert. Thans zou de verkrijging van een beperkt zakelijk recht als dienst aangemerkt kunnen worden, terwijl de eerdere vestiging van het recht als levering van goederen (en dus niet als dienst) werd aangemerkt. Hiermee zou vanuit het

⁵⁷³ Dit zal met name anders zijn, indien een erfdienstbaarheid wordt gevestigd door een erfpachter of opstaller ten laste en ook ten behoeve van de onroerende zaak waarop diens recht is gevestigd.

⁵⁷⁴ Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht zou kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid zal gaan luiden:

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

rechtskarakter voor de heffing van omzetbelasting sprake zijn van een veranderend verbruik, terwijl dit niet overeenkomt met de economische werkelijkheid. Een en ander leidt tot onwenselijke gevolgen. Ik zou dan ook menen dat de voorwaarde, die de wet thans aan de omvang van de vergoeding stelt, geschrapt dient te worden. Ook zou ik niet, in plaats van de thans gestelde voorwaarde, een voorwaarde stellen aan de resterende duur van het recht. Hiermee zullen elke vestiging en overdracht van een beperkt zakelijk recht als lichamelijke zaak geleverd kunnen worden. Bij de vestiging dan wel overdracht van het beperkt zakelijk recht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel zal omzetbelasting verschuldigd zijn, voor zover de wettelijke vrijstelling niet geldt. Een en ander zal dan ook gelden in die gevallen waarin een recht voor beperkte duur wordt gevestigd. Gedacht kan worden aan een recht van erfpacht voor een periode van vijf jaren. Na verloop van vijf jaren zal het recht van erfpacht eindigen en zal de onroerende zaak bevrijd worden van de last, zijnde het recht van erfpacht. Een eventuele herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting door de eigenaar zal het gevolg zijn, indien deze de onroerende zaak aansluitend niet voor doeleinden aanwendt die hem het recht geven om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen.⁵⁷⁵ Een dergelijke afwikkeling past in de opzet van de Richtlijn. Het wijkt ook niet af van het geval waarin de eigenaar de hem toekomende onroerende zaak voor een periode van vijf jaren belast verhuurt of anderszins aanwendt voor belaste prestaties. Wel zal blijven gelden dat de vrijstelling die geldt voor de levering van onroerende zaken (en rechten waaraan deze zijn onderworpen), verschilt van de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken. Deze laatste vrijstelling kan (behoudens enige uitzonderingen) alleen op verzoek terzijde worden geschoven. Hiervoor geldt als voorwaarde dat de huurder de onroerende zaak aanwendt voor doeleinden die hem een (nagenoeg) volledig recht op aftrek verschaffen. Voor de vestiging die als levering van goederen wordt aangemerkt zal van rechtswege omzetbelasting verschuldigd zijn en zal er dan ook omzetbelasting worden geheven, indien de afnemer niet tot aftrek gerechtigd is.

De vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand die niet als levering van goederen worden aangemerkt, zullen, voor zover verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel, worden aangemerkt als dienst. Ter zake van deze dienst zal omzetbelasting verschuldigd zijn, tenzij er een vrijstelling van toepassing is. In de huidige opzet van de wet is er voor gekozen om de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak anders dan als levering aan te merken als verhuur van onroerende zaken. Hiermee wordt beoogd om de vestiging, overdracht, wijziging, opzegging en afstand die niet als levering van goederen worden aangemerkt, doordat de omvang van de vergoeding niet voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde, te laten delen in de vrijstelling van de verhuur van onroerende zaken. De verhuur van onroerende zaken is echter een unierechtelijk begrip. Uitsluitend de handeling die voldoet aan de unierechtelijke voorwaarden zal worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken en als zodanig kunnen delen in een vrijstelling. Als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt het door de eigenaar van een onroerend goed onder bezwarende titel en voor een overeengekomen tijdsduur aan de huurder verleende recht, dit onroerend

⁵⁷⁵ Waaronder tevens is begrepen de belaste levering van de onroerende zaak.

goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.⁵⁷⁶ Gezien de gestelde voorwaarden zullen de overdracht, opzegging en afstand niet als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kunnen worden. De wijziging zal alleen als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kunnen worden, indien in feite sprake is van de vestiging van een recht. De bepaling waarin wordt aangegeven dat onder verhuur van onroerende zaken mede wordt begrepen elke andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld, zal dan ook niet leiden tot een verruiming van de toepassing van de vrijstelling. De handeling die niet als levering van goederen wordt aangemerkt en ook niet als verhuur van onroerende zaken, zal dan ook niet kunnen delen in een vrijstelling voor de heffing van omzetbelasting en zal als reguliere dienst van rechtswege zijn belast, voor zover deze wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. In bepaalde gevallen echter zal de handeling wel delen in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken, ondanks dat de handeling op zich niet als verhuur zal worden aangemerkt. Zo zal dit het geval kunnen zijn, indien sprake is van een verandering in de contractuele betrekking die als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt, zoals de contractuele beëindiging van de huur tegen vergoeding. Deze verandering wordt geacht eveneens onder de vrijstelling te vallen. Niet alle beperkt zakelijke rechten hebben de kenmerken waarmee de vestiging als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kan worden. In het merendeel van de gevallen waarin sprake is van een recht van erfpacht, zal dit wel het geval zijn. Het recht van erfpacht verleent immers (net als bij een huurovereenkomst) de bevoegdheid de onroerende zaak van een ander te houden en te gebruiken. Het recht van opstal dient echter in eerste instantie om de wettelijke natrekking te voorkomen. Het recht verschaft echter ook de bevoegdheden die voor het volle genot van zijn recht nodig zijn. Deze bevoegdheden kunnen zodanig worden beperkt dat van verhuur van onroerende zaken geen sprake meer is. In het merendeel van de gevallen zal van een (mede)gebruik van de onroerende zaak echter wel sprake zijn en zal het opstalrecht de eigenschappen bezitten om als verhuur van onroerende zaken aangemerkt te kunnen worden. Bij een erfdienstbaarheid is een en ander geheel afhankelijk van de inhoud zoals deze bij de vestiging wordt vastgelegd. De erfdienstbaarheid die een verplichting oplegt om bepaalde activiteiten niet op een perceel te ontplooien, zal niet als verhuur van onroerende zaken kunnen worden aangemerkt. De erfdienstbaarheid die de gerechtigde tot het dienend erf verplicht om te gedogen dat bepaalde werken aangebracht worden op het dienend erf zal hier wel aan kunnen voldoen.

In een aantal gevallen zal de handeling die civielrechtelijk niet als verhuur wordt aangemerkt voor de heffing van omzetbelasting wel als verhuur van onroerende zaken aangemerkt kunnen worden. Zo zal de economische vestiging van een recht van erfpacht wel degelijk kunnen voldoen aan de

⁵⁷⁶ Zie onder meer de arresten HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761 (Gabriele Walderdorff), (V-N 2008/3.22), HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25); HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524 (Mirror Group) V-N 2001/57.20 en HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

unierechtelijke voorwaarden die worden gesteld aan de verhuur van onroerende zaken, terwijl deze civielrechtelijk niet als zodanig zal worden geïnd. De economische vestiging van een beperkt zakelijk recht zou, volgens een uitspraak van de Hoge Raad, voor de heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Van een economische vestiging van een beperkt zakelijk recht spreken wij, indien ten gevolge van de tussen de eigenaar en de (toekomstig) beperkt zakelijk gerechtigde gesloten uitgifteovereenkomst reeds feitelijk uitvoering wordt gegeven door de onroerende zaak ter beschikking te stellen, voordat het recht civielrechtelijk is gevestigd. In de meeste gevallen zal de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht leiden tot de civielrechtelijke vestiging daarvan. Op grond van het hiervoor bedoelde arrest zouden de economische en de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht voor de heffing van omzetbelasting afzonderlijk beoordeeld dienen te worden. De economische vestiging zal worden aangemerkt als dienst (onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken) en de civielrechtelijke vestiging zal als levering van goederen, dan wel als dienst (onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken) worden aangemerkt. Een dergelijk onderscheid is naar mijn mening strijdig met de Richtlijn. Blijkens uitspraken van het HvJ⁵⁷⁷ zullen in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, als één enkele handeling worden beschouwd, wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dit is met name het geval, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. De verschillende prestaties zullen als één handeling worden aangemerkt. Er zal dan ook geen onderscheid tussen de beide prestaties worden gemaakt. De economische en de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht zullen als één ondeelbare handeling aangemerkt dienen te worden voor de heffing van omzetbelasting. Hiermee zal echter wel beoordeeld dienen te worden, wanneer de betreffende handeling plaatsheeft en daarmee het aangrijpingspunt van heffing wordt bereikt. Hierbij is een tweetal rechtsmomenten mogelijk waarop de handeling zich zou kunnen voordoen, te weten bij de (eerdere) terbeschikkingstelling van de onroerende zaak of de (latere) civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht.⁵⁷⁸ Hierbij is van belang dat partijen er weliswaar op waren gericht om het beperkt zakelijk recht daadwerkelijk civielrechtelijk te vestigen, maar bovenal waren zij er op gericht om de (toekomstig) beperkt zakelijk gerechtigde het (overdraagbare) genot te verschaffen van de

⁵⁷⁷ Arresten HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

⁵⁷⁸ Hierbij geldt dat bij het Don Bosco arrest (HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14)) de juridische levering werd genegeerd en werd uitgegaan van de latere economische oplevering.

onroerende zaak in overeenstemming met de gesloten overeenkomst. Voor de heffing van omzetbelasting zal dan ook uitgegaan dienen te worden van de economische vestiging van het beperkt zakelijk recht en zal de latere civielrechtelijke vestiging worden genegeerd. Wanneer wij uit mogen gaan van deze zienswijze, dan zal het onderscheid in de beide handelingen niet meer leiden tot een onjuiste en onwenselijke heffing van omzetbelasting.

Overigens speelt hierbij nog een ander aspect. Op grond van de Richtlijn kunnen lidstaten als lichamelijke zaak beschouwen:

- a. bepaalde rechten op onroerende zaken;
- b. de zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken.

Hiermee wordt het beperkt zakelijk recht zelf (dat recht geeft op een belang in de onroerende zaak) als lichamelijke zaak aangemerkt. Op basis van een uitspraak van het HvJ kan echter worden getwijfeld of deze bepaling zijn belang niet grotendeels heeft verloren. In het zogenoemde Centralan arrest heeft het HvJ bepaald dat het aangaan van een huurovereenkomst onder omstandigheden aangemerkt kon worden als de levering van de onroerende zaak waarop de overeenkomst betrekking had. Hiermee werd voorbij gegaan aan het feit dat de huurovereenkomst zelf aangemerkt zou kunnen worden als lichamelijke zaak. Het aangaan van de huurovereenkomst werd in dat geval aangemerkt als zijnde de overdracht van de macht om als een eigenaar over het betreffende investeringsgoed te beschikken. Ook de (civielrechtelijke) levering van de (residuele) eigendom van het betreffende investeringsgoed werd als levering van goederen aangemerkt. Hiermee zal het betreffende goed (zelf) in de beide handelingen geleverd kunnen worden. De mogelijkheid tot aftrek zal plaatshebben in de onderlinge verhouding van de waarden van de beide leveringen. Het vestigen van een beperkt zakelijk recht zou hetzelfde lot beschoren kunnen (dan wel dienen te) zijn als het aangaan van de hiervoor bedoelde huurovereenkomst. Hierbij zal vastgesteld dienen te worden onder welke voorwaarden de handeling met betrekking tot het beperkt zakelijk recht als levering van de onroerende zaak zelf aangemerkt kan worden. Ik heb er voor gepleit om te komen tot een eenvoudiger regeling waarbij een beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak en meer specifiek als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt. Alsdan worden geen voorwaarden gesteld aan de omvang van het recht, dan wel de (resterende) duur van het recht of de omvang van de vergoeding.⁵⁷⁹ Ook een recht van erfpacht dat is gevestigd voor een periode van 5 jaren, zal dan als aandeel in de onroerende zaak worden aangemerkt en als zodanig vatbaar zijn om als lichamelijke zaak geleverd te worden. De vestiging dan wel de overdracht van het beperkt zakelijk recht zal dan, behoudens de wettelijke vrijstelling, belast zijn met omzetbelasting, indien deze wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Na verloop van 5 jaren zal het recht tot een einde komen. Indien de eigenaar de onroerende zaak niet meer aanwendt

⁵⁷⁹ Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht kan worden aan de wijziging van artikel 3 lid 2 Wet op de omzetbelasting, zodat deze luidt als volgt:

Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente, voor zover dit recht een belang bij de onroerende zaak vertegenwoordigt.

voor doeleinden die hem het recht geven op aftrek, zal hij de in het verleden gepleegde aftrek dienen te herzien. Een en ander past binnen de opzet van de Richtlijn alsmede het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting en vereenvoudigt de wijze van heffing aanzienlijk.

Een en ander zal ook gelden voor het geval het beperkt zakelijk recht wordt gevestigd ten gevolge van de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Een en ander wordt in de praktijk gebruikt als alternatief op de “sale and lease back” constructies, waarbij de eigenaar zijn eigendomsrecht wenst te converteren in een gebruiksrecht. Onder de huidige regelgeving zal de overdracht van de onroerende zaak als levering van goederen worden aangemerkt. De voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding om een beperkt zakelijk recht als goed te kunnen leveren, heeft in deze geen werking. Een en ander zou partijen er toe kunnen bewegen om een voorgenomen transactie anders vorm te geven dan op de meest voor de hand liggende wijze. Hierbij heb ik als voorbeeld aangehaald de verwerving van een bouwterrein dat door een erfpachter gebruikt zal worden voor doeleinden die geen recht geven op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting. In casu kon het perceel door de nieuwe eigenaar worden verworven die een recht van erfpacht vestigt ten behoeve van de erfpachter. In deze opzet wordt er een voorwaarde gesteld aan de omvang van de vergoeding om de handelingen als levering van goederen aan te merken. Indien de omvang van de vergoeding die de erfpachter gehouden is te voldoen voor het recht van erfpacht te laag is, zou de vestiging van het recht van erfpacht als verhuur van onroerende zaken worden aangemerkt en zou deze (gezien beoogde onbelaste bestemming van het perceel) onbelast plaatshebben. De (nieuwe) eigenaar zal dan ook geen recht op aftrek genieten van de hem in rekening gebrachte omzetbelasting. In plaats hiervan zou ook de erfpachter het perceel kunnen verwerven en vervolgens de eigendom onder voorbehoud van een recht van erfpacht kunnen overdragen. Alsdan wordt er geen voorwaarde gesteld aan de omvang van de vergoeding om de handelingen als levering van goederen aan te merken. Een en ander leidt ertoe dat de beide overdrachten als levering van goederen worden aangemerkt. Hoewel het eindresultaat hetzelfde is, verschilt de wijze waarop de handelingen in de heffing van omzetbelasting betrokken worden. Dit lijkt mij onjuist. Voor wat betreft de aftrek bij de eigenaar van het perceel zal in de laatst bedoelde opzet een beperking aangebracht dienen te worden in de door hem gepleegde aftrek om tot een vergelijkbaar eindresultaat te komen. Deze aftrek zal beperkt kunnen worden, indien er een onderscheid gemaakt kan worden tussen enerzijds het beperkt zakelijk recht en anderzijds de hoofdgerechtigdheid doordat het beperkt zakelijk recht als lichamelijk zaak aangemerkt kan worden. Op grond van de thans geldende wetgeving zal het beperkt zakelijk recht alleen als lichamelijke zaak aangemerkt kunnen worden, indien de vestiging van het recht als levering van goederen wordt aangemerkt. Nog afgezien van het feit dat de wettelijk gestelde voorwaarde in deze niet wordt gesteld, zal de omvang van de vergoeding die kan worden toegerekend aan het beperkt zakelijk recht onvoldoende zijn. Wellicht zal de analoge toepassing van het Centralan arrest uitkomst kunnen bieden. Hierbij zou de aftrek dienen plaats te hebben in de verhouding van de beide handelingen, zijnde de overdracht van de eigendom en het ontstaan (vestiging) van het beperkt zakelijk recht. Indien het beperkt zakelijk recht

(per definitie) als aandeel in de onroerende zaak wordt aangemerkt en daarmee kwalificeert als lichamelijke zaak, zal het geen verschil maken op welke wijze het beperkt zakelijk recht wordt gevestigd en zal geen gebruik gemaakt hoeven worden van de analoge toepassing van het Centralan arrest.

Overigens zal het kunnen voorkomen dat de beperkt zakelijk gerechtigde niet het gehele gebruik van de onroerende zal verkrijgen ten gevolge van de vestiging. Gedacht kan worden aan de situatie waarin hij het gebruik (gelijktijdig) zal dienen te delen met de eigenaar, dan wel een andere beperkt zakelijk gerechtigde. In dergelijke gevallen zou, mede om misbruik te bestrijden, de aftrek beperkt kunnen worden bij de eigenaar in de verhouding van de waarde van de beide rechten. Hiermee kan worden voorkomen dat ten gevolge van een eenvoudige erfdiensbaarheid van overpad de eigenaar alle aan hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kan brengen, terwijl hij de onroerende zaak deels voor onbelaste prestaties gebruikt. Een dergelijke beperking vloeit reeds voort uit de Richtlijn en de wet.

Voor wat betreft het recht van opstal heb ik aangegeven, dat in bepaalde gevallen de fiscale status van de (aan te brengen) opstallen meer gewicht zou moeten toekomen bij de beoordeling of de vrijstelling omzetbelasting (in verband met de levering van onroerende zaken⁵⁸⁰) zou moeten gelden bij de vestiging van het opstalrecht. Gedacht kan worden aan een recht van opstal dat wordt gevestigd voor het in eigendom hebben en houden van een nieuw bruggebouw boven een snelweg die reeds jaren geleden in gebruik is genomen. Het toepassen van de vrijstelling bij de vestiging, omdat de ondergrond (de snelweg) reeds lang geleden in gebruik is genomen, zou in bepaalde gevallen een kunstmatig onderscheid veroorzaken dat geen recht doet aan de economische realiteit. De beide onlosmakelijk verbonden onderdelen (het bruggebouw en het recht van opstal) zullen eenzelfde fiscale status dienen te hebben. Hierbij komt dat vanuit het rechtskarakter van de heffing van omzetbelasting in een aantal gevallen het verbruik meer zal zien op de aangebrachte opstallen dan op de onroerende zaak waarop het betrekking heeft. Deze koppeling zou ook meer waarde moeten toekomen, als het gaat om de beoordeling of de handeling met betrekking tot een beperkt zakelijk recht als levering van goederen aangemerkt dient te worden. Thans wordt bij de beoordeling of de vestiging dan wel de overdracht van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen wordt aangemerkt gesteld, dat de vergoeding tenminste gelijk dient te zijn aan de waarde van het recht, waarbij de ondergrens wordt bepaald op de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. In bepaalde gevallen zal het onzinnig zijn om bij de hiervoor bedoelde ondergrens uit te gaan van de onroerende zaak waarmee het opstalrecht wordt belast. Zo zal de kostprijs van de snelweg op geen enkele wijze verband houden met de waarde van het opstalrecht ten behoeve van het aan te brengen bruggebouw. In deze gevallen zal het voldoende moeten zijn om de ondergrens te laten vallen. Overigens merk ik hierbij op dat naar mijn mening sowieso geen voorwaarde gesteld zou moeten worden aan de omvang van de vergoeding om de handeling als levering van goederen aan te merken.

⁵⁸⁰ Als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a onder 1° Wet op de omzetbelasting 1968.

7.4. Overdrachtsbelasting

De verkrijging van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen is, behoudens een vrijstelling, belast met overdrachtsbelasting. Beperkt zakelijke rechten worden onder laatst bedoelde categorie geschaard. Beperkt zakelijke rechten worden op dezelfde wijze als onroerende zaken in de heffing betrokken, met dien verstande dat voor de bepaling van de grondslag van heffing aanvullende bepalingen gelden. Deze bepalingen dienen ertoe om de grondslag van heffing te kunnen stellen op de waarde van het beperkt zakelijk recht waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid wordt geneutraliseerd. Hiertoe wordt de waarde van de schuldplichtigheid opgeteld bij de (markt)waarde van het recht. Deze (markt)waarde van het recht zal tussen partijen in zakelijke verhoudingen tot uitdrukking komen in een koopsom dan wel vergoeding. Het recht zal een waarde hebben, indien de rechten en bevoegdheden welke voortvloeien uit het beperkt zakelijk recht een hogere waarde hebben dan de waarde van de overeengekomen schuldplichtigheid. De grondslag van heffing wordt echter beperkt tot de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De waarde van de schuldplichtigheid wordt (net als bij de heffing van omzetbelasting⁵⁸¹) forfaitair bepaald ten tijde van de verkrijging. De toekomstige wijzigingen in de hoogte van de canon en retributie zullen in ogenschouw genomen moeten worden bij de berekening van de waarde van de schuldplichtigheid. Een latere wijziging van de schuldplichtigheid zal dan niet (wederom) leiden tot een (belaste) verkrijging. Er is immers met deze wijziging al rekening gehouden. Uitsluitend indien de forfaitaire berekening van de schuldplichtigheid overeenkomt met de waarde in het economisch verkeer (en meer specifiek met de omvang van het waardedrukkend effect), zal de grondslag juist worden vastgesteld. De forfaitaire berekening van de waarde van de schuldplichtigheid gaat uit van dezelfde grondslag zoals die geldt voor de heffing van omzetbelasting, met dien verstande dat de waarde van de schuldplichtigheid voor een recht, dat voor onbepaalde tijd is gevestigd, wordt gesteld op het zeventienvoud van de jaarlijkse canon of retributie.⁵⁸² Ook hier geldt dat de forfaitaire berekening van de schuldplichtigheid in de pas zal moeten lopen met de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt teneinde te voorkomen dat de waarde te hoog of te laag wordt vastgesteld. Partijen zullen bij de vaststelling van de canon of retributie rekening houden met de ontwikkelingen op de kapitaalmarkt. Om te voorkomen dat de waarde van de canon of retributie te hoog of te laag wordt vastgesteld, zal ook de hoogte van de rekenrente, die ten grondslag ligt aan het forfait, aangepast dienen te worden aan de hoogte van de rente op de kapitaalmarkt. Net als bij de heffing van omzetbelasting heb ik er bij de heffing van overdrachtsbelasting voor gepleit om bij de bepaling van de

⁵⁸¹ Voor zover het gaat om beperkt zakelijke rechten die voor bepaalde duur zijn of worden gevestigd.

⁵⁸² Bij de heffing van omzetbelasting wordt de waarde van de schuldplichtigheid voor een recht dat voor onbepaalde tijd is gevestigd gesteld op de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

grondslag voor de heffing het forfait los te laten en de waardering over te laten aan de markt.⁵⁸³ Het tweeledige doel, als zijnde te komen tot een waardering die aansluit bij de maatschappelijke werkelijkheid, alsmede een vereenvoudiging van de vaststelling van de waarde, wordt thans in de huidige opzet niet bereikt. Het laatste wordt pijnlijk duidelijk bij de forfaitaire berekening van de waarde van een geïndexeerde schuldplichtigheid. Alsdan zullen partijen de gemiddelde canon of retributie moeten vaststellen die zal zijn gebaseerd op een reële inschatting van toekomstige aanpassingen op basis van de overeengekomen index. Mocht de praktijk echter behoefte blijven houden aan een eenvoudige berekening van de waarde van schuldplichtigheid, zou er voor gekozen kunnen worden om een forfait te handhaven. Hierbij zou de waardering door deskundigen de druk op de wet- en besluitgever doen toenemen om het forfait zodanig vast te stellen dat de forfaitaire waardering aansluit bij de waarde in het economisch verkeer.

Nu bij de verkrijging van het beperkt zakelijk recht overdrachtsbelasting wordt geheven over de gehele waarde van het recht waarbij het waardedrukkend effect van de schuldplichtigheid is geneutraliseerd, past het niet meer om een onderlinge verschuiving tussen enerzijds de waarde van het recht en anderzijds de waarde van de schuldplichtigheid te belasten. De totale waarde van het recht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) zal immers ongewijzigd blijven. De vooruitbetaling (afkoop) van de schuldplichtigheid zal dan ook niet tot heffing leiden. Ook niet in het geval de afkoopsom meer of minder bedraagt dan de waarde van de schuldplichtigheid zoals deze zou worden vastgesteld voor de periode waarvoor de afkoop plaatsheeft. De afkoop heeft plaats voor een bepaalde periode. De waarde van de schuldplichtigheid over deze periode kan forfaitair vastgesteld worden. Bij opvolgende verkrijgingen zal bij de bepaling van de grondslag rekening gehouden worden met deze afgekochte waarde en niet met het bedrag dat daadwerkelijk is voldaan in verband met de afkoop. Van een verkrijging is geen sprake. Hetzelfde geldt voor het geval de canon of retributie wordt aangepast zonder dat het recht overigens wijzigt. Indien echter de totale waarde van het recht (inclusief de waarde van de schuldplichtigheid) wijzigt, zal van een verkrijging wel sprake kunnen zijn die belast dient te worden. Om deze verkrijging te belasten wordt bepaald dat elke wijziging van het recht wordt aangemerkt als de afstand van het bestaande recht tegen verkrijging van een nieuw recht. De grondslag van heffing wordt echter beperkt tot het waardeverschil tussen het bestaande en het nieuwe recht. Het beperkt zakelijk recht zal in waarde kunnen toenemen door (onder meer) de verlenging van de duur waarvoor het recht is gevestigd. De waarde zal eveneens toenemen door een toename van de rechten en bevoegdheden die de beperkt zakelijk gerechtigde kan uitoefenen. Met de toename van de waarde zal ter zake van de verkrijging door de beperkt zakelijk gerechtigde overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. De waarde zal echter ook kunnen verminderen,

⁵⁸³ Hierbij heb ik aangegeven dat gedacht zou kunnen worden aan de wijziging van Bijlage A sub b en sub c Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer, waarbij deze voor het recht van erfpacht, het recht van opstal en de erfdienstbaarheid zal gaan luiden:

De waarde van een canon of een retributie wordt gesteld op de waarde in het economisch verkeer van die canon of retributie.

bijvoorbeeld door de inkorting van de duur van het recht, dan wel door de inkorting van de rechten en bevoegdheden van de beperkt zakelijk gerechtigde. Alsdan zal er sprake zijn van een verkrijging door de hoofdgerechtigde die in beginsel is belast met overdrachtsbelasting. Indien gelijktijdig met de (onbelaste) wijziging van de schuldplichtigheid deze eveneens wijzigt door een aanpassing van de rechten en bevoegdheden en/of de duur van het recht, zal de wijziging van de canon of retributie toegedeeld dienen te worden aan beide wijzigingen. Hetzelfde geldt voor een (eenmalige) vergoeding in verband met wijziging van de rechten en bevoegdheden enerzijds en de afkoop van de schuldplichtigheid anderzijds. Indien de waarde van de schuldplichtigheid hoger is dan de waarde van de rechten en bevoegdheden die aan het beperkt zakelijk recht ontleend kunnen worden, zal het recht (zonder bijtelling van de waarde van de schuldplichtigheid) een negatieve waarde hebben. Een en ander kan het gevolg zijn van een te hoge overeengekomen canon of retributie, dan wel van het feit dat in de loop van de tijd de waarde van de onroerende zaak is verminderd zonder gelijktijdige aanpassing van de schuldplichtigheid. Deze negatieve waarde zal ertoe kunnen leiden dat de beperkt zakelijk gerechtigde een vergoeding voldoet aan zijn rechtsopvolger. Bij de bepaling van de grondslag van heffing bij de verkrijging door deze rechtsopvolger zal deze vergoeding in mindering strekken op de waarde van de schuldplichtigheid.

Het beperkt zakelijk recht zal teniet kunnen gaan, waarmee de onroerende zaak bevrijd wordt van de last van het recht. Indien het beperkt zakelijk recht voor een bepaalde duur is gevestigd, zal het eindigen van het recht na verloop van die duur niet als verkrijging door de hoofdgerechtigde aangemerkt kunnen worden. Deze heeft immers niet meer afgestaan dan het tijdelijk recht dat na verloop van de overeengekomen periode is geëindigd. Een en ander is in overeenstemming met de economische realiteit. Gedurende het verloop van het recht, zal de waarde van het recht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) afnemen. De hoofdgerechtigdheid zal hiermee gelijktijdig in waarde stijgen. In de voorwaarden waaronder het beperkt zakelijk recht is gevestigd, kunnen gronden zijn opgenomen die tot een (direct) einde van het recht leiden. Hiermee wordt de duur van het recht bekort. Nu de beëindigingsgrond onderdeel uitmaakt van het recht, zal de beëindiging van het beperkt zakelijk recht ten gevolge van de inwerkingtreding hiervan niet worden aangemerkt als afstand dan wel opzegging van het recht. De beëindiging zal worden aangemerkt als het verloop van de periode waarvoor het recht is gevestigd. Van een belaste verkrijging kan dan ook geen sprake zijn. Bij de verkrijging van het recht zal bij de bepaling van de grondslag wel rekening gehouden moeten worden met het feit dat het recht eerder kan eindigen dan aan het einde van de duur waarvoor het recht wordt gevestigd. Het opnemen van beëindigingsgronden zal leiden tot een lagere waarde van het recht dan in het geval deze gronden niet zouden zijn opgenomen. De kans hierop zal bij de verkrijging geschat moeten worden. Een beëindiging van het recht die niet als onderdeel van de voorwaarden was overeengekomen en waarmee dan ook bij de verkrijging geen rekening gehouden kon worden, zal wel als verkrijging door de hoofdgerechtigde aangemerkt worden. De grondslag van heffing wordt gevormd door de waarde van het beperkt zakelijk recht met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid.

Bij het einde van het recht verliest de beperkt zakelijk gerechtigde ook zijn rechten op de aanwezige opstallen. Bij het einde van het opstalrecht zullen de aanwezige opstallen zowel civielrechtelijk als ook in economische zin worden verkregen door de hoofdgerechtigde. Indien er sprake is van een recht van erfpacht, zal het einde van het recht niet leiden tot civielrechtelijke verkrijging door de hoofdgerechtigde van de aanwezige opstallen. Ten gevolge van natrekking was hij immers al (civielrechtelijk) gerechtigd tot de eigendom van die opstallen. De erfpachter zal echter wel in economische zin gerechtigd kunnen zijn tot de eigendom van de opstallen. Bij het einde van het recht van erfpacht zal de verkrijging door de hoofdgerechtigde van deze economische eigendom eveneens belast zijn.

Bij het einde van het beperkt zakelijk recht zal de volle eigendom van de onroerende zaak weer toe komen aan de eigenaar van de onroerende zaak. Alsdan zal hij weer volledig bevoegd zijn om over de onroerende zaak te beschikken. Dit zal onder omstandigheden anders zijn. Gedacht kan worden aan het geval waarin de eigenaar meerdere beperkt zakelijke rechten heeft gevestigd die toekomen aan verschillende gerechtigden. Bij het eindigen van een beperkt zakelijk recht zullen de andere rechten kunnen voortbestaan. Dit zou ook het geval kunnen zijn, indien een beperkt zakelijk recht van een beperkt zakelijk gerechtigde eindigt, terwijl door hem een beperkt zakelijk recht is gevestigd met instemming van de eigenaar. Alsdan zal dit onderrecht in stand blijven, indien het hoofdrecht eindigt, tenzij anders is overeengekomen. Hiermee wordt het onderrecht gepromoveerd tot hoofdrecht. Overigens zal gelden dat het onderrecht in beginsel in omvang niet groter zal kunnen zijn dan het hoofdrecht. De hoofdgerechtigde is immers niet in staat om meer rechten te vergeven dan hij zelf heeft. Bij de verkrijging van het onderrecht zal echter de grondslag van heffing niet hoger worden vastgesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het betrekking heeft en niet tot de waarde van het hoofdrecht. Bij het einde van het hoofdrecht zal, zoals hiervoor aangegeven, het onderrecht in bepaalde gevallen promoveren tot hoofdrecht. Indien de waarde van het onderrecht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) gelijk is aan de waarde van het hoofdrecht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) zal van een belaste verkrijging door de eigenaar geen sprake kunnen zijn. Dit geldt ook indien door de gerechtigde tot het onderrecht een hogere canon of retributie wordt voldaan dan door de gerechtigde tot het hoofdrecht. Dit zal in economische zin anders zijn, indien de omvang van het onderrecht minder is dan de omvang van het hoofdrecht. Voor de berekening van de grondslag van heffing zal de waarde van het onderrecht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid) in mindering strekken op de waarde van het hoofdrecht. Bij een eventuele overdracht van het hoofdrecht zal de grondslag van heffing worden gesteld op de waarde van het hoofdrecht (met inbegrip van de waarde van de schuldplichtigheid)⁵⁸⁴ te verminderen met van de waarde van de schuldplichtigheid van het onderrecht.

Een vergelijkbare berekening van de grondslag van heffing wordt toegepast bij de overdracht van een onroerende zaak onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Ook hier wordt de waarde van de onroerende zaak (tenminste

⁵⁸⁴ Tenminste de tegenprestatie.

de tegenprestatie) verminderd met de waarde van de schuldplichtigheid voor het voorbehouden beperkt zakelijk recht. Een dergelijke opzet werd in de praktijk gebruikt als alternatief voor zogenoemde sale and lease back transacties, waarbij de (voormalig) eigenaar zijn eigendomsrecht converteert in een huurrecht. Met de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van een recht van erfpacht kon min of meer dezelfde situatie ontstaan. Voor de heffing van overdrachtsbelasting strekte de overeengekomen canon bij de overdracht onder voorbehoud van een recht van erfpacht in mindering op de grondslag van heffing. Hiermee werd een voordeel bereikt ten opzichte van de overdracht van de onroerende zaak met gelijktijdige terughuur. Dit voordeel is komen te vervallen met de wetswijziging waarbij de waarde van de schuldplichtigheid niet meer in mindering kan worden gebracht op de vergoeding, indien sprake is van de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van een recht van erfpacht, opstal of erfdienstbaarheid. Indien bij de verkrijging van de hoofdgerechtigdheid overdrachtsbelasting dan wel niet aftrekbare omzetbelasting is voldaan, zal deze in mindering strekken op de grondslag van heffing bij de opvolgende verkrijging van het beperkt zakelijk recht door de hoofdgerechtigde. Hiermee wordt voorkomen dat deze gerechtigde tweemaal over de waarde van de schuldplichtigheid overdrachtsbelasting zou moeten voldoen. Bij de wetswijziging is ook aandacht besteed aan de mogelijkheid om de eigendom van de onroerende zaak te splitsen waarbij het beperkt zakelijk recht en de hoofdgerechtigdheid aan verschillende vennootschappen binnen hetzelfde concern toekomen. Bij de opvolgende overdracht van de hoofdgerechtigdheid kan dan ook de waarde van schuldplichtigheid niet meer in mindering gebracht worden op de vergoeding bij de bepaling van de grondslag van heffing. Dit zal na verloop van drie jaren wel weer het geval zijn, waardoor de hoofdgerechtigdheid als belegging kan worden overgedragen met een beperkte heffing van overdrachtsbelasting.

De overdracht onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht zal in economische zin gelijk zijn aan de overdracht van de onroerende zaak en de daaropvolgende vestiging van een beperkt zakelijk recht ten behoeve van de voormalig eigenaar. Hierbij geldt echter dat in laatstbedoelde opzet de belastingdruk hoger kan zijn dan bij de overdracht van de onroerende zaak onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht. Dit zal zich voordoen, indien het beperkt zakelijk recht een lagere waarde heeft dan de waarde van de volle eigendom. De overdrachtsbelasting over het verschil in beide waarden zal als aanvullende belastingdruk gelden. Overigens zal ook de vergoeding van de bij de overdracht van de onroerende zaak geheven overdrachtsbelasting belast zijn met overdrachtsbelasting.

7.5. Cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting

De levering van goederen en diensten door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel is belast met omzetbelasting, behoudens een wettelijke vrijstelling. De overdracht, vestiging, wijziging, maar ook de opzegging en afstand van een beperkt zakelijk recht zullen als levering van goederen aangemerkt worden, indien de omvang van de vergoeding voldoet aan de wettelijk gestelde voorwaarde. Alsdan zal de levering belast zijn met

omzetbelasting, indien sprake is van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, dan wel een bouwterrein. Onder voorwaarden hebben partijen ook de mogelijkheid om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Als de bedoelde (rechts)handeling niet als levering van goederen wordt aangemerkt, zal deze kwalificeren als dienst, onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. Deze verhuur is behoudens enige uitzonderingen vrijgesteld voor de heffing van omzetbelasting. Ook bij de verhuur van onroerende zaken hebben partijen de mogelijkheid om onder voorwaarden te kiezen voor de heffing van omzetbelasting. De dienst die niet als verhuur van onroerende zaken kwalificeert is belast als reguliere dienst. De hiervoor bedoelde levering van goederen en diensten zal in bepaalde gevallen worden aangemerkt als verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting en als zodanig belast zijn.⁵⁸⁵ Indien ter zake van de (rechts)handeling zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting wordt geheven, is sprake van een cumulatie van beide heffingen. Deze cumulatie zal in bepaalde gevallen onwenselijk zijn. Hiervoor geldt onder voorwaarden een vrijstelling voor de heffing van overdrachtsbelasting. Deze vrijstelling wordt ook aangeduid als de samenloopregeling.⁵⁸⁶ De samenloopregeling stelt vrij de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in artikel 11 lid 1 onderdeel a, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968 of een dienst als bedoeld in artikel 11 lid 1, onderdeel b, slotalinea, van die wet ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.⁵⁸⁷ Van belang is om vast te stellen dat de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een beperkt zakelijk recht, die voor de heffing van omzetbelasting niet als levering van goederen kwalificeren, wel kunnen delen in de samenloopregeling, onder de voorwaarde dat ter zake van deze diensten omzetbelasting verschuldigd is. De dienst waarvoor de samenloopregeling eveneens is opengesteld betreft de dienst waarbij onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld. De dienst waarvoor de samenloopregeling kan worden ingezet betreft een breder spectrum dan de dienst die unierechtelijk als de verhuur van onroerende zaken kwalificeert. Een jacht- of visrecht dat wordt gevestigd als beperkt (zakelijk) recht zal (onder omstandigheden) niet voldoen aan het unierechtelijk begrip verhuur van onroerende zaken, maar zal wel worden aangemerkt als de voor gebruik terbeschikkingstelling van een onroerende zaak, anders dan als levering.

De samenloopregeling zal alleen effect sorteren indien van een cumulatie sprake is. Dat wil zeggen dat de (rechts)handeling die leidt tot heffing van omzetbelasting voor de heffing van overdrachtsbelasting als verkrijging wordt aangemerkt. Het begrip “krachtens” in de betreffende bepaling legt het verband tussen de beide heffingen. Een eenvoudig verband kan worden

⁵⁸⁵ Behoudens een wettelijke vrijstelling.

⁵⁸⁶ Als bedoeld in artikel 15 lid 1 aanhef en sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁵⁸⁷ Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

gevonden bij de reguliere overdracht van (de eigendom van) een bouwterrein door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel. Deze zal belast zijn met omzetbelasting en (in beginsel) belast zijn met overdrachtsbelasting. De betreffende verkrijging wordt echter vrijgesteld van overdrachtsbelasting, indien de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. Indien de onroerende zaak wel als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, zal eveneens van de vrijstelling gebruik gemaakt kunnen worden, indien de verkrijger de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in aftrek kan brengen dan wel gebruik kan maken van de faciliteit van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer (verkrijgingen binnen 6 maanden na eerste ingebruikneming). Hiermee wordt een onwenselijke cumulatie voorkomen. In de praktijk is de fiscale duiding niet altijd zo eenvoudig als hiervoor geschetst. Zo zal een onbebouwd perceel grond dat bestemd is om te worden bebouwd onder omstandigheden voor de heffing van omzetbelasting aangemerkt kunnen worden als bouwterrein, zonder dat hiertoe enige werkzaamheden zijn verricht, dan wel overigens voldaan wordt aan de wettelijke vereisten.⁵⁸⁸ Ook een bebouwd perceel zal onder omstandigheden voor de heffing van omzetbelasting als bouwterrein aangemerkt kunnen worden, indien partijen zijn overeenkomen om een bouwterrein te leveren, terwijl de daadwerkelijke oplevering van het bouwterrein pas plaatsvindt nadat de levering heeft plaatsgehad. Hierbij dient te gelden dat onder bepaalde omstandigheden verschillende, formeel onderscheiden handelingen, die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, als één handeling worden beschouwd, wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dit is met name het geval, wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele, ondeelbare, economische handeling vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn.

Een kunstmatige splitsing zal zich ook kunnen voordoen bij de economische vestiging en de daarop volgende civielrechtelijke vestiging van een beperkt zakelijk recht. De economische vestiging van een beperkt zakelijk recht zou volgens een arrest van de Hoge Raad niet als levering van goederen kunnen worden aangemerkt. Hiermee zal de economische vestiging kwalificeren als dienst, onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken. De opvolgende civielrechtelijke vestiging zou echter als levering van goederen dan wel (wederom) als dienst (onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken) worden aangemerkt. Voor wat betreft de economische vestiging van het recht, die wordt aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, geldt dat deze prestatie in beginsel vrijgesteld is, behoudens enige uitzonderingen, waaronder de mogelijkheid voor partijen om te kiezen voor heffing. De hiervoor geschetste splitsing zorgt voor de nodige obstakels om tot een juiste heffing van omzet- en overdrachtsbelasting te komen. Deze problemen worden onder meer veroorzaakt doordat de handeling, die kwalificeert als verhuur van onroerende zaken, op een andere wijze in de heffing van omzetbelasting wordt betrokken dan dat deze kwalificeert als levering van goederen. De handeling die als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt, zal in beginsel onbelast zijn, ook indien sprake is van een

⁵⁸⁸ Artikel 11 lid 4 Wet op de omzetbelasting 1968.

“nieuwe” onroerende zaak dan wel bouwterrein, behoudens een keuze voor heffing door partijen. Aan de mogelijkheid om te kiezen voor heffing van omzetbelasting bij de handeling (die als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt) worden voorwaarden gesteld. Wellicht zal de eis dat de afnemer gerechtigd moet zijn om de in rekening gebrachte omzetbelasting (nagenoeg) geheel in aftrek te brengen de meest zwaarwegende zijn. Daarnaast gelden ook andere voorwaarden.

Indien de economische vestiging kwalificeert als verhuur van onroerende zaken en partijen hebben niet de mogelijkheid om te kiezen voor de heffing van omzetbelasting, zal deze dienst onbelast plaatshebben. Nu de betreffende prestatie onbelast is, zal de samenloopregeling in beginsel geen werking hebben nu van een cumulatie geen sprake is. Hiermee zal bij de economische vestiging van het recht (behoudens een andersluidend besluit) alleen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. De opvolgende, civielrechtelijke vestiging van het recht zal wel als levering van goederen kwalificeren, indien de omvang van de vergoeding voldoende is om aan de wettelijk gestelde voorwaarde te kunnen voldoen. Bij deze civielrechtelijke vestiging zal alsdan wel omzetbelasting verschuldigd zijn. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zou een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling. Overigens zou bij de civielrechtelijke vestiging ook beroep gedaan kunnen worden op de regeling, die de grondslag bij de civielrechtelijke verkrijging vermindert met de grondslag van heffing zoals deze gold bij de economische verkrijging⁵⁸⁹, alsmede op de faciliteit die geldt voor opvolgende verkrijgingen binnen een bepaalde periode.⁵⁹⁰ Bij de economische en juridische vestiging zou dan sprake zijn van zowel omzetbelasting (die niet in aftrek kan worden gebracht door de niet tot (nagenoeg) volledige btw-aftrek gerechtigde erfpachter) als overdrachtsbelasting. Deze cumulatie wordt als onwenselijk beschouwd. Een besluit van de staatssecretaris van financiën voorziet in een faciliteit. Hierbij zou de samenloopregeling bij de economische vestiging ingeroepen kunnen worden indien wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden. De belangrijkste voorwaarde zal zijn dat bij de economische vestiging aangifte omzetbelasting wordt gedaan alsof er al sprake is van de juridische vestiging van de erfpacht, die is aan te merken als de levering van een goed. Dit is in de huidige opzet nu niet het geval. Op grond van deze voorwaarde dient omzetbelasting op aangifte te worden voldaan, terwijl op grond van de huidige nationale regelgeving er van belaste prestatie geen sprake is. Bovendien zullen partijen geen gebruik van het besluit maken, indien hierdoor de belastingdruk hoger zal uitvallen dan in het geval zij wel gebruik maken van het besluit. Dit zal worden veroorzaakt door het tariefverschil in de beide belastingen⁵⁹¹ mede in verband met een eventuele, beperkte herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting. Aan dit besluit kan overigens voorbij worden gegaan, nu de civielrechtelijke en economische vestiging voor de heffing van omzetbelasting als één ondeelbare economische handeling aangemerkt dienen te worden en de beide vestigingen niet elk afzonderlijk leiden tot heffing of vrijstelling.

⁵⁸⁹ Artikel 9 lid 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁵⁹⁰ Artikel 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

⁵⁹¹ Omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

Indien de beperkt zakelijk gerechtigde gerechtigd is de hem in rekening gebrachte omzetbelasting (nagenoeg) volledig in aftrek te brengen, zullen de eigenaar en de beperkt zakelijk gerechtigde kunnen kiezen voor de heffing van omzetbelasting en hiermee de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken terzijde stellen. Alsdan is van een cumulatie van de beide heffingen sprake en kan eveneens gebruik gemaakt worden van de samenloopregeling. Als voorwaarde voor de samenloopregeling wordt gesteld dat de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mag zijn.⁵⁹² Aan de keuze voor de heffing van omzetbelasting bij de economische vestiging van het recht zijn voorwaarden verbonden. Deze voorwaarden zijn echter geschreven voor een reguliere verhuursituatie en zijn niet altijd volledig passend voor de (economische) vestiging van een beperkt zakelijk recht. Zo wordt onder andere als voorwaarde gesteld dat de huurder de onroerende zaak binnen de gestelde termijn zal gaan gebruiken voor doeleinden die hem een (nagenoeg) volledig recht op aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting verschaffen. Indien voor de heffing van omzetbelasting wordt gekozen in de situatie waarbij er sprake is van een economische vestiging van het beperkt zakelijk recht, zal het echter voorkomen dat de beperkt zakelijk gerechtigde de onroerende zaak pas in gebruik zal nemen nadat ook de civielrechtelijke vestiging heeft plaatsgehad. Bij de civielrechtelijke vestiging zal wederom beoordeeld dienen te worden in hoeverre deze als levering van goederen dan wel als dienst (en onder voorwaarden als verhuur van onroerende zaken) kwalificeert. Indien ook de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht als verhuur van onroerende zaken zal worden aangemerkt, zou de verhuur die is geconstateerd bij de economische vestiging voortgezet worden bij de civielrechtelijke vestiging. Een en ander zou de keuze voor heffing van omzetbelasting niet doorkruisen. Dit zou anders kunnen zijn, indien de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht als levering van goederen kwalificeert. Alsdan zal de beperkt zakelijk gerechtigde het gebruik van de onroerende zaak niet (langer) ontlenen aan de prestatie die als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt. Het gebruik komt hem toe als eigenaar. De prestatie die materieel niet wijzigt, wijzigt wel in fiscale zin, hetgeen naar mijn mening in strijd is met het rechtskarakter van de heffing. Indien de civielrechtelijke vestiging plaatsvindt voordat de onroerende zaak door de beperkt zakelijk gerechtigde zal worden gebruikt, zal hiermee de verhuurprestatie tot een einde komen, waarmee de keuze met terugwerkende kracht komt te vervallen. Een en ander zou er toe kunnen leiden dat ook het beroep op de samenloopregeling ten tijde van de economische vestiging met terugwerkende kracht komt te vervallen. Het besluit van de staatssecretaris van financiën waarbij een faciliteit wordt geboden voor het geval een bestaande huurovereenkomst wordt beëindigd en een nieuwe huurovereenkomst (met een andere huurder) wordt aangegaan, sluit niet aan op deze situatie. Een en ander behoeft aanpassing teneinde te voorkomen dat bij de economische vestiging alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd zal zijn en bij de civielrechtelijke vestiging omzetbelasting (en eventueel aanvullende overdrachtsbelasting). Alsdan kunnen partijen de voorgenomen civielrechtelijke vestiging (volgend op de economische vestiging) voortzetten zonder geconfronteerd te worden met een aanvullende heffing van

⁵⁹² Onverminderd de toepassing van artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer.

overdrachtsbelasting. Hierbij speelt dat, indien partijen, die tot (nagenoeg volledige) aftrek van in rekening gebrachte omzetbelasting gerechtigd zijn, zich zouden beperken tot de economische vestiging (en dus niet aanvullend overgaan tot de civielrechtelijke vestiging), zij niet met deze aanvullende heffing van overdrachtsbelasting worden geconfronteerd. Bij de economische vestiging van het recht kiezen zij immers voor heffing in verband met de (fictieve) verhuur van de onroerende zaak, waarmee de samenloopregeling kan worden ingeroepen. Als vervolgens de civielrechtelijke vestiging niet plaatsheeft, zal deze keuze in stand blijven en zal de samenloopregeling niet met terugwerkende kracht worden teruggenomen.⁵⁹³

De hiervoor besproken splitsing tussen enerzijds de economische en anderzijds de civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht is kunstmatig zodat deze beide (rechts)handelingen gezien moeten worden als één ondeelbare, economische handeling. Deze ondeelbare handeling zal plaatshebben in overeenstemming met het economisch doel van partijen. Het economisch doel van partijen zal zijn gericht op de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak in overeenstemming met de overeengekomen voorwaarden en bepalingen. Onder de voorwaarde dat de civielrechtelijke vestiging plaatsheeft zal de feitelijke terbeschikkingstelling in economische zin het moment zijn waarop de ondeelbare economische handeling plaatsheeft. Een en ander zal er toe leiden dat ten tijde van de feitelijke terbeschikkingstelling beoordeeld zal moeten worden in hoeverre deze kwalificeert als levering van goederen. Indien sprake is van een levering van goederen ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is, zal voor de overdrachtsbelasting een beroep gedaan kunnen worden op de samenloopregeling.⁵⁹⁴ De opvolgende civielrechtelijke verkrijging zal voor de omzetbelasting geen belastbare handeling opleveren. Voor de overdrachtsbelasting zal een beroep gedaan moeten kunnen worden op de samenloopregeling nu de verkrijging plaatsheeft krachtens de hiervoor bedoelde, ondeelbare, economische handeling. Wel zal aan de overige voorwaarden van de samenloopregeling voldaan moeten worden. Indien de economische en civielrechtelijke vestiging van het beperkt zakelijk recht als één ondeelbare economische handeling worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken, zal deze voor de heffing van omzetbelasting onbelast plaatshebben, tenzij partijen bevoegdelijk kiezen voor de heffing van omzetbelasting. Hebben partijen deze mogelijkheid niet, dan zal de samenloopregeling niet toegepast kunnen worden, omdat van een cumulatie bij de verkrijger geen sprake is. Overigens zal de vervreemder wel geconfronteerd worden met een beperking in zijn afrekmogelijkheden. Alsdan zal er ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Mochten partijen wel bevoegdelijk (kunnen) kiezen voor heffing in verband met de fictieve

⁵⁹³ Het tot stand komen van de civielrechtelijke vestiging is geen voorwaarde voor het toepassen van de samenloopregeling, indien de economische vestiging als verhuur van onroerende zaken wordt aangemerkt en partijen kiezen voor de heffing van omzetbelasting, waarmee een beroep kan worden gedaan op de samenloopregeling.

⁵⁹⁴ Een en ander voor zover de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, dan wel artikel 15 lid 6 Wet op belastingen van rechtsverkeer kan worden toegepast.

verhuur, dan zal de samenloopregeling wel werking kunnen hebben. Door het aanmerken van de economische en civielrechtelijke vestiging van een beperkt zakelijk recht als één ondeelbare, economische handeling verdwijnen de problemen die worden veroorzaakt door het bedoelde onderscheid. Alsdan resteren nog wel de pijnpunten die worden veroorzaakt door de voorwaarde, die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding om de betreffende handeling als levering van goederen aan te merken. Ik heb er dan ook voor gepleit om een beperkt zakelijk recht per definitie als lichamelijke zaak aan te merken en meer in het bijzonder als aandeel in de onroerende zaak. Er worden dan geen voorwaarden meer gesteld aan de omvang van de vergoeding dan wel andersoortige voorwaarden zoals bijvoorbeeld de (resterende) duur van het recht. Hiermee wordt een aanzienlijke vereenvoudiging van de heffing bereikt, die naar mijn mening meer recht doet aan het rechtskarakter van de beide heffingen en zal het beperkt zakelijk recht in toenemende mate worden vereenzelvigd met de onroerende zaak waarop het betrekking heeft.

Voor wat betreft deze onroerende zaak heb ik opgemerkt dat het begrip 'onroerende zaken' voor de heffing van overdrachtsbelasting en 'onroerende goederen' voor de heffing van omzetbelasting, verschilt. Met name de kwalificatie onroerend zal zich bij de heffing van overdrachtsbelasting eerder voordoen dan bij de heffing van omzetbelasting. Een en ander kan ertoe leiden dat een beperkt zakelijk recht wordt gevestigd op een zaak die civielrechtelijk⁵⁹⁵ en daarmee ook voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerend wordt beschouwd, terwijl deze voor de heffing van omzetbelasting kwalificeert als roerend. De Richtlijn biedt lidstaten echter niet de mogelijkheid om beperkt zakelijke rechten, die betrekking hebben op zaken die unierechtelijk roerend zijn, als lichamelijke zaak aan te merken. Een en ander brengt met zich mee dat de vestiging dan wel overdracht van een beperkt zakelijk recht, dat ziet op een zaak die unierechtelijk als roerende zaak kwalificeert, belast is met omzetbelasting⁵⁹⁶ en niet kan delen in de vrijstelling voor de levering van onroerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen en evenmin in de vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken. Een en ander leidt er tevens toe dat de samenloopregeling niet kan worden toegepast, nu voor de omzetbelasting geen sprake is van een onroerende zaak. Voor de samenloopregeling heeft de staatssecretaris echter bepaald dat de samenloopregeling evenwel kan worden toegepast voor het gedeelte van de waarde dat kan worden toegerekend aan de zaak die voor de heffing van omzetbelasting als roerend en voor de heffing van overdrachtsbelasting als onroerend wordt aangemerkt. Een en ander geldt ook onverkort voor de situatie waarbij het een recht van erfpacht betreft dat is gevestigd voor het gebruik van de grond en de opstallen, terwijl deze opstallen voor de heffing van omzetbelasting roerend zijn, maar civielrechtelijk en daarmee voor de heffing van overdrachtsbelasting tezamen met de grond als één onroerende zaak wordt aangemerkt.

⁵⁹⁵ Beperkt zakelijke rechten kunnen ook alleen worden gevestigd op zaken die civielrechtelijk als onroerend worden beschouwd.

⁵⁹⁶ Voor zover wordt verricht door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel.

7.6. Inkomstenbelasting

Bij de heffing van inkomstenbelasting wordt beoogd het jaarlijks door de belastingplichtige genoten inkomen te belasten. Hierbij worden onder meer de voordelen belast die de belastingplichtige heeft in verband met het hebben van een eigen woning. Deze voordelen bestaan uit het genot van deze woning zonder dat hij gehouden is een huur te betalen. Hier staat dan wel tegenover dat de belastingplichtige gerechtigd is bepaalde kosten die verband houden met deze eigen woning in mindering te brengen op zijn inkomen. Deze kosten bestaan uit:

- a. de renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld;
- b. de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld;
- c. de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning.

Van een eigen woning zal niet alleen sprake zijn, indien deze de belastingplichtige in eigendom toekomt, maar eveneens indien deze hem in economische zin toekomt. In die gevallen waarin de grond aan de belastingplichtige toekomt op grond van een recht van opstal of erfpacht, worden door de staatssecretaris nadere voorwaarden gesteld om de woning te laten delen in de eigenwoningregeling. Deze voorwaarden beogen de eigenwoningregeling alleen toe te passen, indien vaststaat dat de belastingplichtige in economische zin gerechtigd is tot de opstallen (woning). Indien de gerechtigdheid tot de woning min of meer overeenkomt met die van de huur van die woning, spreken wij van huuranalogie en zal de woning niet delen in de eigenwoningregeling. Het voordeel van de eigenwoningregeling voor de belastingplichtige bestaat erin dat hem alsdan de mogelijkheid wordt geboden de bedoelde kosten in mindering te brengen op zijn inkomen. Ik heb evenwel aangegeven dat de eigenwoningregeling wel degelijk toegepast zal dienen te worden in die gevallen waarin de economische eigendom van de woning (op erfpachtgrond) aan de belastingplichtige toekomt, ook al voldoet deze niet (geheel) aan de door de staatssecretaris gestelde voorwaarden.

Indien sprake is van een eigen woning, zullen de hiervoor bedoelde kosten in mindering strekken op het inkomen van de belastingplichtige. Naast de rente en kosten van geldleningen die verband houden met de aankoop dan wel verbetering van de eigen woning, zijn ook de periodieke betalingen op grond van de rechten van erfpacht, opstal en beklemming aftrekbaar. De aftrekbaarheid van deze periodieke betalingen komt voort uit de gedachte dat de vestiging van het recht van erfpacht en opstal wordt gezien als een wijze van financiering van de grond. De betalingen zijn dan ook vergelijkbaar met de rente die wordt voldaan aan de (hypothecaire)financier. Ook in andere opzichten zijn de posities van de geldnemer onder de hypothecaire schuld en die van de beperkt zakelijk gerechtigde vergelijkbaar. Voor wat betreft de aftrek van de kosten ter zake van de eigenwoningschuld zijn in de loop van de tijd nadere voorwaarden gesteld die niet gesteld worden aan de aftrek van de periodieke betalingen van canon en retributie. De meest in het oog springende voorwaarde is dat de eigenwoningschuld gedurende de looptijd tenminste annuïtair en in ten hoogste 360 maanden volledig moet zijn afgelost. Om de parallel met de aftrek van (hypotheek)rente te herstellen, zou ook de aftrek van de periodieke betalingen gedurende deze periode beperkt dienen te

worden. Nu van een daadwerkelijke aflossing bij deze periodieke betalingen geen sprake kan zijn, zou de aftrek beperkt kunnen worden op basis van een staffel. Hiermee zal de positie van de belastingplichtige, die een jaarlijkse canon/retributie betaalt, gelijk worden aan die van de belastingplichtige, die de verplichting tot voldoening van deze schuldplichtigheid langdurig heeft afgekocht met gelden uit een (hypothecaire)geldlening. Een en ander zal er bovendien toe leiden dat partijen niet oneigenlijk gebruik maken van beperkt zakelijke rechten om hiermee te komen tot een aftrek die niet beperkt wordt in tijd en omvang. Voor wat betreft de eigenwoningreserve heeft het Hof Amsterdam aangegeven dat de regeling van de eigenwoningreserve zoals deze geldt voor de reguliere (hypothecaire)schuld van overeenkomstige toepassing kan zijn op de zogenoemde erfpachtschuld. Indien een belastingplichtige de volle eigendom van zijn woning (met ondergrond) overdraagt op een derde onder voorbehoud van een recht van erfpacht en opstal, zal hij hiermee een gedeelte van de waarde verzilveren. Deze waarde staat gelijk aan de waarde waarover canon/retributie verschuldigd zal zijn. De verzilverde waarde zou de belastingplichtige kunnen gebruiken voor consumptieve uitgaven die niet tot aftrek leiden. De bedoelde aftrek van canon/retributie die hij voldoet voor het achtergehouden beperkt zakelijk recht, zal dan ook in dergelijke gevallen uitgesloten worden.

Bij een aanpassing van de aftrek van de periodieke betalingen zal rekening gehouden moeten worden met de mogelijkheid dat de belastingplichtige zijn woning (op erfpachtgrond) verkoopt en vervolgens hij een nieuwe woning koopt (op erfpachtgrond) met een hogere grondwaarde. De hogere canon zal alsdan ook tot aanvullende aftrek dienen te leiden zoals dit ook het geval is voor reguliere rentebetalingen in de bijleenregeling, zodat er alsdan nog plaats is voor een aanvullende aftrek. Een en ander zou mogelijk kunnen leiden tot de wens om de waarde van de onroerende zaak te splitsen in een gedeelte dat ziet op de woning en een gedeelte dat ziet op de (onder)grond. De bedoelde waarde van de onroerende zaak wordt (onder meer) voor de heffing van inkomstenbelasting gebaseerd op de zogenoemde WOZ waarde. Deze uniforme waarde wordt bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak, in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Ten gevolge van deze overdrachtsfictie en verkrijgingsfictie zal het waardedrukkend effect van eventuele, gevestigde beperkt zakelijke rechten buiten beschouwing worden gelaten. Toch zal wel rekening worden gehouden met zakelijke verplichtingen die in één lijn gebracht kunnen worden met publiekrechtelijke beperkingen alsmede met beperkingen die voortvloeien uit het burennrecht. Een en ander leidt ertoe dat erfdienstbaarheden onder omstandigheden tot een lagere WOZ waarde kunnen leiden. Voor wat betreft het recht van erfpacht zal dit minder voor de hand liggen. Uitzondering hierop zullen de erfpachtbepalingen zijn die in de lijn liggen van de bedoelde beperkingen die ook als erfdienstbaarheid gevestigd zouden kunnen worden. De hiervoor bedoelde WOZ waarde wordt zowel gebruikt bij de bepaling van het zogenoemde box 1 inkomen (inkomen uit werk en inkomen) van de belastingplichtige als in het geval de woning hem voordelen oplevert in box 3 (inkomen uit sparen en beleggen). De woning zal voor de bepaling van de rendementsgrondslag worden gesteld op de WOZ waarde. Het fictief rendement bedraagt 4% van de rendementsgrondslag. Nu er voor de bepaling

van de rendementsgrondslag wordt uitgegaan van de WOZ waarde, zullen ook woningen waarvan de grond in erfpacht is uitgegeven voor de volle waarde in de heffing worden betrokken.

Indien echter sprake is van een recht van erfpacht dat niet ziet op een woning, zal het recht van erfpacht voor de bepaling van de rendementsgrondslag worden aangemerkt als een genotsrecht. Genotsrechten worden geacht geen waarde te vertegenwoordigen, indien de vergoeding zakelijk is vastgesteld en betrekking heeft op een tijdvak dat niet langer is dan één jaar. Hiermee wordt ook recht gedaan aan de economische realiteit. Bij de overdracht van het beperkt zakelijk recht zullen partijen geen koopsom overeenkomen, indien voor het beperkt zakelijk recht een zakelijke vergoeding verschuldigd is. Overigens zal bij bepaling van de zakelijke vergoeding rekening gehouden dienen te worden met een toekomstige waardeontwikkeling van het recht. Indien aan het beperkt zakelijk recht als genotsrecht wel een waarde wordt toegekend, omdat de vergoeding van meer dan één jaar is vooruitbetaald, dan wel de vergoeding niet zakelijk is vastgesteld, zal deze waarde worden bepaald met inachtneming van een (fictief) genot van 4% van de waarde van onroerende zaak. De waarde van het beperkt zakelijk recht zal alsdan forfaitair bepaald worden. Hierbij wordt echter geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende beperkt zakelijke rechten. Hiermee zal de waardebepaling voor de berekening van de rendementsgrondslag te hoog kunnen uitvallen in die gevallen waarin de omvang van de rechten en bevoegdheden, die ontleend kunnen worden aan het beperkt zakelijk recht, beperkt zijn. Hierbij zal gedacht worden aan een recht van opstal en een erfdienstbaarheid. Het genot van de onroerende zaak kan dan niet meer in verhouding staan met de waarde waarvoor het recht in de heffing wordt betrokken. Hierop zal de wet aangepast dienen te worden in die zin dat de waarde van dergelijke rechten aangepast zal dienen te worden naar de waarde in het economisch verkeer.

Indien aan het beperkt zakelijk recht een negatieve waarde toekomt, omdat de canon of retributie hoger is dan deze in zakelijke verhoudingen zou worden vastgesteld, zal dit niet leiden tot een negatief inkomen. In box 1 zal immers de waarde worden gesteld op de WOZ waarde van de onroerende zaak die met deze canon/retributie geen rekening houdt. Hetzelfde geldt voor de woning in box 3. Indien een beperkt zakelijk recht, niet ziende op een woning, wordt betrokken in box 3, zal de waarde worden gesteld op nihil als de vergoeding zakelijk is vastgesteld en niet langer dan één jaar vooruit is betaald dan wel op basis van een fictief rendement van 4% van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Ook hier wordt geen rekening gehouden met de te hoge canon of retributie.

7.7. Tot slot

Met dit hoofdstuk ben ik aan het einde gekomen van mijn onderzoek. Hierin heb ik vastgesteld dat bij de heffing van omzetbelasting, overdrachtsbelasting en (in beperkte mate) inkomstenbelasting door de wetgever niet in alle gevallen voldoende rekenschap is gegeven van de eigenaardigheden van en de onderlinge verschillen tussen de verschillende beperkt zakelijke rechten. De gevolgen van een onvoldoende afstemming heb ik besproken. Ook heb ik aangegeven welke maatregelen getroffen kunnen worden om te komen tot een meer evenwichtige heffing. Wellicht zullen de meest in het oog springende

aanbevelingen zijn om, voor wat betreft de heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting, het geldende forfait af te schaffen en voor wat betreft de heffing van omzetbelasting het beperkt zakelijk recht (per definitie) als lichamelijke zaak (meer in het bijzonder als aandeel van de onroerende zaak) aan te merken. Voor de heffing van inkomstenbelasting zal het meest in het oog springen mijn aanbeveling om de aftrekbeperking, die op grond van de aflossingseis geldt, voor (hypotheek)rente analoog toe te passen op periodieke betalingen voor het recht van erfpacht en opstal.

CHAPTER 7

SUMMARY AND CONCLUSIONS

7.1 Introduction

Immovable property plays an important role in our society. For a number of reasons, it is obvious to include this immovable property in the levy of taxes to fund government expenditure. When we say immovable property, most people will initially think of the ownership of such property. However, our legal system allows us to create restricted real rights, and some of the rights and powers in relation to an immovable property will then accrue to someone other than the owner. This restricted real right will in principle be transferable. It is this option that distinguishes real rights from personal rights. The extent of the rights and obligations that accrue to the restricted real right owner is laid down in the deed under which the right of leasehold, the right of superficies or the easement is created. As the scope of the right increases and approaches full ownership of the immovable property, it seems obvious to include these restricted real rights in the tax levy in the same way as the immovable property itself. This right can serve as an object of taxation also if the restricted real right does not approach full ownership in terms of scope. In that case, the restricted real right owner will to a smaller or greater extent be entitled to the rights and powers that can be exercised in respect of the immovable property. The restricted real right owner and the owner are jointly entitled to all rights and powers (and as such the interest in the immovable property).

During my research, I verified how restricted real rights are included in the levy of turnover tax, transfer tax and (to a limited extent) income tax. I explored if, when levying turnover tax, transfer tax and (to a limited extent) income tax, the legislator pays sufficient heed to the peculiarities of and the differences among the various restricted real rights, what the potential consequences are of poor coordination and which measures could be taken in order to achieve a more balanced levy. To the extent this was relevant, I compared all of this to the levy of these taxes in the case of the immovable property itself.

7.2. Civil law

For a better insight, I have set out the civil-law contours of the right of leasehold, the right of superficies and easement. Within our legal system, they are regarded as real rights and more specifically, as restricted real rights. In principle, a restricted real right is transferable (like ownership as most comprehensive right).⁵⁹⁷ This distinguishes real rights from personal rights, such as the right to tenancy. The various restricted real rights each have their

⁵⁹⁷ With regard to easements however, it has to be noted that they are transferred along with the dominant/servient land.

own scope of application. In certain cases however, the rights will be interchangeable. In the case of an easement, an encumbrance is placed on the servient land in favour of the dominant land, consisting of an obligation not to accept or undertake anything on, above or underneath the servient land.⁵⁹⁸ Examples are the classic easement of path, under which the titleholder of the neighbouring parcel (the dominant land) can reach the public road via the servient land. The easement is also used to not undertake (to ban) certain activities on the servient land. An easement could be created for the obligation not to build and run a petrol station on the servient land, for instance.

Easements are often used to remove a violation of the statutory rights and duties between neighbours, or to legalise the structural situation. For instance, an easement can be used to legalise a building of the dominant land over the servient land. In this case in particular, it will also be possible to exercise the right of leasehold or the right of superficies.

Under the right of leasehold, a transferable right is granted in favour of the titleholder to use the immovable property of another party (the owner). The right of leasehold is commonly used in situations where a tenancy agreement can also be used. The choice for a right of leasehold will be instigated by the possibility of transferring the right of use and to encumber the right with a mortgage. One aspect is that it will be easy for the beneficial entitlement to the structures realised to accrue to leaseholder, which is less common (but not impossible) in a rental situation. For instance, the leaseholder will also be entitled to the increase in value of the immovable property. When the titleholder wants not just the beneficial ownership of the structures, but must also be entitled to the legal ownership of the structures (without also being entitled to ownership of the land), a right of superficies must be created. Although this right can also grant the use of the property with which the right is encumbered, the main aim of the right is to prevent statutory accession. In practice, the right of superficies is often used to allow the legal ownership of technical systems, such as those for heat and cold storage, as well as transmitter masts and wind turbines, to accrue to others than the (land) owner. The right of superficies can be created both irrespective of or subject to another legal relationship (such as a tenancy relationship). In principle, the termination of the other legal relationship will also terminate the right of superficies.

The extent of the right is determined upon creation and subject to the agreed terms and conditions. As more rights (including the term of the right) and powers accrue to the restricted real right owner, the extent of that right will increase. In certain cases, the extent of the restricted real right will be virtually equal to full ownership of the immovable property. One reason for creating a restricted real right rather than transferring ownership of the immovable property may be that the land owner wishes to continue to attach conditions with regard to the person of the titleholder or with regard to the use of the immovable property. Naturally, the choice of a restricted real right will in many cases be based on the ability to continue to benefit from a ground rent or charges (in the longer term), as well as from the increase in value of the

⁵⁹⁸ The qualitative obligation set out in Section 6:252 of the Netherlands Civil Code, under which immovable property can be encumbered with a corresponding obligation, falls outside the scope of my research.

property. By suppressing the land value, it will under certain conditions be easier for the acquirer of the immovable property to fund this acquisition. Among other things, it will prove that the right of leasehold can be used as a financial instrument. The fact that a restricted real right can be created for a certain (specified) period of time will also play a role in this.

A restricted real right is created under a notarial deed, a copy of which is entered in the appropriate public registers of the Land Registry Office. With a view to efficient taxation, the civil-law notary is by law obliged (with the exception of wills) to submit all deeds passed by him to the Tax and Customs Administration for registration, within ten days. Restricted real rights can be changed during their existence. Apart from the content of the rights and powers, such a change may also relate to the term of the right. A change to a restricted real right will, in certain circumstances under civil law be regarded as the creation of a new right. In that case, it must concern a change to the essence of the right. The restricted real right may also be terminated by the lapse of the term for which the right was created, as well as any (other) method provided for by law, such as cancellation, surrender and confusion. This will release the immovable property from the right with which it was encumbered. When the restricted real right owner has encumbered the immovable property with a restricted real right (of a lower rank), the latter right can continue to exist subject to conditions. In other cases, these rights too will terminate. In practice, a restricted real right owner creating a restricted real right is also referred to as an accumulation of rights. The accumulation of rights is not permitted, except when such is permitted by virtue of a statutory regulation. One has to bear in mind that the rights created by the restricted real right owner also encumber the immovable property itself.

7.3. Turnover tax

The transfer, creation, change, but also the cancellation and surrender of a restricted real right are all actions that may form a basis for levying turnover tax. It *has* to concern the supply of goods or services by an appropriately acting entrepreneur for consideration, which is not exempted. The supply of an immovable property and rights which such property is subject to (including the restricted real rights) is exempt, unless it concerns the supply of a building or part of a building and the corresponding land before, or at the latest two years after the date on which it was first taken into use, as well as the supply of a building land. However, the parties do on certain conditions have the possibility of opting to ignore the exemption. One condition in this case is that the acquirer will use the immovable property for purposes for which a full or near enough full right to deduction of turnover tax is in place.

Pursuant to the law, the creation, transfer, change, surrender and cancellation will be regarded as supply of goods, if the extent of the consideration complies with the statutory condition. This provides a framework of the possibility provided by the Directive to regard certain interests in immovable property and rights in rem giving the holder thereof a right of use over immovable property, as tangible property. The law stipulates that the consideration plus

the turnover tax have to be at least equal to the market value of the right. The market value amounts to at least the cost price, including turnover tax, of the immovable property which the right relates to, as it would have been created upon production by an independent third party at the time of the transaction. Consideration is taken to mean the sum of any non-recurring payment and the (capitalised) value of the indebtedness. If the restricted right has not been created for an indefinite period of time, the value of the indebtedness will be determined by means of the flat-rate method. This flat rate is currently based on a notional interest of 6%. As evidenced by parliamentary history, the flat-rate calculation of the value of the indebtedness serves to aim to connect with social reality to the greatest possible extent. In the case of creating a restricted real right, the parties will assume current interest rates when they determine the ground rent or charges, not (automatically) the aforementioned notional interest. Interest rates are subject to developments on the capital market. All of this may result in the notional interest no longer being in line with these developments on the capital market. I therefore support the idea of adjusting the notional interest on a regular basis. In this case, it is important to establish that a flat-rate calculation that results in the extent of the consideration not corresponding with the market value is not acceptable, as it forms the basis for levying a tax that intends to encumber the consumption. The consumption is related to the rights and powers that grant the right and as such the value of the restricted real right. The flat-rate calculation of the indebtedness serves to calculate the pressurising effect thereof on the value, so that the levy can be effected on the entire value of the right, neutralising the pressurising effect on the value. The flat-rate calculation of the value of the indebtedness should simplify the determination of the value of the right. This is currently not achieved. Matters become painfully clear in situations when parties will have to take future adjustments to the indebtedness into account due to an indexed ground rent or charges. After all, in the case of a flat-rate calculation, the parties will have to take future adjustments to the ground rent or charges into account. Ground rent or charges up to an uncertain annual amount are equalised with ground rent or charges up to an estimated average annual amount. This may also be the case when the obligation to pay ground rent or charges has been bought out (paid in advance) for a certain period of time. In the case of restricted real rights that were created for an indefinite period of time, the value of the indebtedness for turnover tax purposes is set at the market value of the immovable property which the right relates to. As a result, the transaction will by definition be regarded as a supply of goods, provided that the (fictitious) consideration is at least equal to the current cost price of the immovable property. In my opinion, such a set-up is incorrect when as a result the value of the right does not correspond with the market value of that right. I think this will occur in virtually all cases, as the principal titleholder will, at least, continue to have some interest in the immovable property. This will occur on an even more regular basis when an easement is created, which in principal is always done for an indefinite period of time.⁵⁹⁹ In most cases, the extent of the easement will not be such that it would come close to the market value of the immovable property. However, pursuant to legal fiction,

⁵⁹⁹ This will in particular be different if an easement is created by a leaseholder or superficiary against and also in favour of the immovable property on which his right is created.

the basis of the levy will be formed by the value of this immovable property. This is incorrect and should be adjusted.

I therefore suggest including restricted real rights in the levy for market value purposes.⁶⁰⁰ This value is left to the market.

This would reduce the extent of the consideration to the extent (read: the value) of the restricted real right. If for turnover tax purposes, the transaction is regarded as a supply of goods - the consideration being at least equal to the cost price of the immovable property which the right relates to - the transaction will qualify as such in a very limited number of cases. As indicated, the Directive does not attach a condition to the extent of the consideration in order to regard the transaction with a restricted real right as a supply of goods. If our national laws were not to attach any conditions to the extent of the consideration, the restricted real right that is regarded as tangible property could keep this qualification, also in cases where the extent of the right is reduced by the lapse of time. At present, the acquisition of a restricted real right can be regarded as a service, while the previous creation of the right was regarded as a supply of goods (i.e. not a service). Based on the legal nature of levying turnover tax, it would concern a changed use, while that does not correspond with the economic reality. All of this would have undesirable consequences. I would therefore be of the opinion that the condition currently attached to the extent of the consideration by law must be cancelled. Furthermore, I would not replace the currently stipulated condition with a condition attached to the remaining term of the right. Every creation and transfer of a restricted real right can then be regarded as tangible property. When a taxable person acting as such creates or transfers the restricted real right for consideration, will be subject to turnover tax, insofar as no statutory exemption applies. This will also apply when a right is created for a limited period of time. One example is a right of leasehold for a period of five years. The right of leasehold will end after five years and the immovable property is released from its encumbrance, being the right of leasehold. This may result in a review of turnover tax deducted by the owner, if he then does not use the immovable property for purposes that give him the right to deduct the turnover tax he was charged.⁶⁰¹ Such settlement is in line with the set-up of the Directive. And it is not different from when an owner rents out his immovable property on a subject-to-tax basis, or otherwise uses it for taxed performances for a period of five years. However, the exemption that applies for the supply of immovable property (and rights to which such property is subject) does differ from the exemption from the letting of immovable property. This latter exemption can - subject to a number of exceptions - be ignored only on request. The condition is that the tenant uses the immovable property for purposes that give him a (virtually) full right to deduction. For a creation that is regarded as a supply of goods, turnover tax will be payable by operation of law, and turnover tax will be levied if the customer is not entitled to a deduction.

⁶⁰⁰ I have indicated that one idea would be to amend Annex A, under b and c of the Turnover Tax (Implementation) Decree 1968, so that, for the right of leasehold, the right of superficies and the easement, it would read: *The value of ground rent or charges is set at the market value of that ground rent or those charges.*

⁶⁰¹ This also includes the taxed supply of the immovable property.

The creation, transfer, change, cancellation and surrender that are not regarded as a supply of goods, insofar as they are undertaken by an appropriately acting entrepreneur for consideration, are regarded as a service. Turnover tax will be payable for this service, unless an exemption applies. Under the law's current set-up, the availability of an immovable property for use other than supply is regarded as the letting of immovable property. The intention of this is to let a creation, transfer, change, cancellation and surrender that are not regarded as a supply of goods as the extent of the consideration does not meet the statutory condition, share in the exemption from the letting of immovable property. However, the letting of immovable property is a term under European Union law. Only a transaction that meets the conditions under EU law will be regarded as letting of immovable property and can as such share in an exemption. Letting of immovable property is taken to mean the owner of immovable property, for consideration and for an agreed period, granting the tenant the right to use this immovable property and to exclude anyone else from enjoying that right.⁶⁰² With a view to the conditions made, the transfer, cancellation and surrender cannot be regarded as the letting of immovable property. A change can only be regarded as the letting of immovable property if it does in fact concern the creation of a right. The provision that indicates that the letting of immovable property also includes every other situation in which immovable property is made available for use other than supply, will not result in a widening of the application of exemption. A transaction that is not regarded as a supply of goods or as the letting of immovable property, will therefore not be able to share in an exemption for the levy of turnover tax and will, by operation of law, be taxed as a regular service, insofar as it is performed by an appropriately acting entrepreneur for consideration. In certain cases however, the transaction will share in the exemption for the letting of immovable property, despite the fact that the transaction itself will not be regarded as letting. This could be the case for instance when there is a change to a contractual relationship that is regarded as the letting of immovable property, such as the contractual termination of the rent for consideration. This change is also deemed to fall under the exemption. Not all restricted real rights have the characteristics with which the creation can be regarded as the letting of immovable property. In the majority of cases that concern a right of leasehold, this *will* be the case. After all, the right of leasehold grants the power (just like a tenancy agreement) to maintain and use the immovable property of another person. The right of superficies however initially serves to prevent statutory accession. However, the right also grants powers required for the full enjoyment of his right. These powers can be restricted to such an extent that it no longer concerns the letting of immovable property. In the majority of cases, it *will* however concern (shared) use of the immovable property and the right of superficies will have the characteristics to be regarded as the letting of

⁶⁰² Among other things, see the rulings ECJ 6 December 2007, case C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761 (Gabriele Walderdorff), (V-N 2008/3.22), ECJ 4 October 2001, case C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25); ECJ 9 October 2001, case C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524 (Mirror Group) V-N 2001/57.20 and ECJ 9 October 2001, case C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20).

immovable property. In the case of an easement, matters entirely depend on the content as it is stipulated upon creation. An easement that imposes an obligation not to undertake certain activities on a parcel cannot be regarded as the letting of immovable property. An easement that forces the titleholder of the servient land to accept that certain works are installed on the servient land will be able to comply with this.

In a number of cases, the transaction that is not regarded as letting under civil law can be regarded as the letting of immovable property for turnover tax purposes. The beneficial creation of a right of leasehold for instance can indeed comply with the conditions under EU law, attached to the letting of immovable property, while it is not regarded as such under civil law. The beneficial creation of a restricted real right could, according to a ruling by the Netherlands Supreme Court, not be regarded as supply of goods for turnover tax purposes. It concerns a beneficial creation of a restricted real right if, as a result of the allocation agreement concluded between the owner and the (future) restricted real right owner, it is implemented by making the immovable property available before the right is created under civil law. In most cases, the beneficial creation of a restricted real right will result in the creation thereof under civil law. By virtue of the aforementioned ruling, the economic and civil-law creation of the restricted real right should be assessed individually for turnover tax purposes. The beneficial creation will be regarded as a service (subject to conditions as the letting of immovable property) and the creation under civil law will be regarded as a supply of goods, or as a service (subject to conditions as the letting of immovable property). In my opinion, such a distinction is in breach of the Directive. According to rulings by the ECJ⁶⁰³, different formally distinguished transactions that can be undertaken individually and as such can result in taxation or exemption individually, can in certain conditions be regarded as a single transaction when they are not independent. This is particularly the case when two or more elements or transactions supplied or performed by the taxpayer are so closely related that, objectively, they form a single indivisible economic transaction, the division of which would be artificial. The various performances will be regarded as a single transaction. Therefore, no distinction will be made between both performances. The economic and civil-law creation of a restricted real right must be regarded as a single indivisible transaction for turnover tax purposes. However, this must be used to assess when the transaction in question is made and as such reaches the reference point for taxation. The transaction can be made at two legal moments, namely when the immovable property is made available (first moment) or the (subsequent) civil-law creation of the restricted real right.⁶⁰⁴ It is important to

⁶⁰³ Rulings of the ECJ 19 November 2009, case C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14), ECJ 29 March 2007, case C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22), ECJ 21 February 2008, case C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17), ECJ 11 June 2009, case C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property) (V-N 2009/29.17).

⁶⁰⁴ In the Don Bosco ruling (ECJ 19 November 2009, case C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14)), the legal

know that the parties indeed aimed to create the restricted real right under civil law, but that their main aim was to give the (future) restricted real right the (transferable) enjoyment of the immovable property, in accordance with the agreement that had been concluded. For turnover tax purposes, we therefore must assume the beneficial creation of the restricted real right and the subsequent civil-law creation will be ignored. If we were allowed to assume this point of view, the distinction between both transactions will no longer lead to incorrect and undesirable levying of turnover tax.

Another aspect played a role in this respect. By virtue of the Directive, Member States can regard the following as tangible property:

- a. certain interests in immovable property;
- b. rights in rem giving the holder thereof a right of use over immovable property;

As such, the restricted real right (which gives right to an interest in the immovable property) is regarded as tangible property. However, on the basis of the ruling by the ECJ, there is justified doubt about whether this provision has largely lost its importance. In the so-called *Centralan* ruling, the ECJ stipulated that the conclusion of a tenancy agreement could in some cases be regarded as the supply of the immovable property which the agreement related to. It ignored the fact that the tenancy agreement itself could be regarded as tangible property. In that case, the conclusion of the tenancy agreement was regarded as being the transfer of the power to have the investment property in question at one's disposal in the capacity of owner. The (civil-law) transfer of the (residual) ownership of the investment property in question was also regarded as a supply of goods. Consequently, the property in question (itself) can be supplied under both transactions. The deduction option ensues from the mutual relationship of the values of both supplies. The creation of a restricted real right could (or should) suffer from the same fate as the conclusion of the aforementioned tenancy agreement. It has to be established under which conditions the transaction with regard to the restricted real right can be regarded as the supply of the immovable property itself. I have advocated to come to a simpler regulation under which a restricted real right is by definition regarded as tangible property and more specifically, as a share in the immovable property. In that case, no conditions are attached to the scope of the right, or the (remaining) term of the right or the extent of the consideration.⁶⁰⁵ A right of leasehold created for a period of five years will in that case be regarded as a share in the immovable property and as such qualify for being supplied as tangible property. The creation or transfer of the restricted real right will in that case, subject to the statutory exemption, be encumbered with turnover tax if the creation or transfer is effected by an appropriately acting entrepreneur for consideration. The right

transfer of title was ignored and the subsequent economic delivery was assumed.

⁶⁰⁵ I have indicated that one idea would be to amend Section 3, subsection 2 of the Turnover Tax Act 1968, so that it would read as follows:

The creation, transfer, change, surrender and cancellation of rights which immovable property is subject to, with the exception of mortgages and ground rent, are also regarded as a supply of goods, to the extent this right represents an interest in the immovable property.

lapses after five years. If the owner no longer uses the immovable property for purposes that give him the right to deduction, he must review the deduction applied in the past. This is in line with the set-up of the Directive, as well as the legal nature of levying turnover tax and it significantly simplifies the taxation method.

This will also apply when the restricted real right is created as a result of the transfer of the immovable property subject to a restricted real right. In practice, this is used as an alternative to the sale and lease back arrangements, whereby the owner wishes to convert his right of ownership into a right of use. Under existing legislation, the transfer of the immovable property will be regarded as the supply of goods. The condition attached by law to the extent of the consideration in order to be able to supply a restricted real right as a good, has no effect in this case. This could prompt the parties to implement an intended transaction in a way other than the most obvious one. One example I have given is the acquisition of a construction site, which the leaseholder will use for purposes that do not qualify for deducting turnover tax charged. In this case, the new owner was able to acquire the parcel, which creates a right of leasehold in favour of the leaseholder. In this set-up, a condition is attached to the extent of the consideration in order to regard the transactions as a supply of goods. If the extent of the consideration payable by the leaseholder for the right of leasehold is too low, the creation of the right of leasehold would be regarded as the letting of immovable property and it would be untaxed (given the envisaged untaxed intended use of the parcel). In that case, the (new) owner will not be entitled to deduct the turnover tax charged by him. Instead, the leaseholder could acquire the parcel and then transfer the title, subject to a right of leasehold. In that case, no condition is attached to the extent of the consideration in order to regard the transactions as a supply of goods. As a result, both transfers are regarded as a supply of goods. Although the end result is the same, the way in which the transactions are included in the levy of turnover tax differs. This seems wrong to me. As for the deduction for the owner of the parcel, the set-up mentioned last should contain a restriction for the deduction effected by him in order to achieve a similar end result. This deduction can be restricted if it is possible to make a distinction between the restricted real right on the one hand and the bare ownership on the other, because the restricted real right can be regarded as tangible property. Based on currently prevailing legislation, the restricted real right can only be regarded as tangible property if the creation of the right is regarded as a supply of goods. Regardless of the fact that the statutory condition is not made in this case, the extent of the consideration that can be allocated to the restricted real right will be insufficient. Perhaps the analogue application of the Centralan ruling may offer a solution. The deduction would have to be made in the proportion of both transactions, being the transfer of title and the creation of the restricted real right. If the restricted real right (by definition) is regarded as a share in the immovable property and as such qualifies as tangible property, the way in which the restricted real right is created will make no difference and no use will have to be made of the analogue application of the Centralan ruling.

It may be so that the restricted real right owner will not be given full use of the immovable property as a result of the creation. Examples are when he will not

share the use with the owner (simultaneously), or with another restricted real right owner. In such cases, in order to prevent abuse, the deduction could be reduced by the owner in proportion to the value of both rights. This can prevent an owner from being able to deduct all turnover tax charged to him following a simple easement of path, while he partially uses the immovable property for untaxed performances. Such a restriction already ensues from the Directive and the law.

As for the right of superficies, I have indicated that in certain cases, the fiscal status of the buildings (to be erected) should carry more weight when assessing if the turnover tax exemption (in connection with the supply of immovable property⁶⁰⁶) should apply to the creation of the right of superficies. One example is the right of superficies that is created for having and maintaining the ownership of a new building bridging the motorway, which was taken into use years ago. The application of the exemption upon creation because the land on which it was erected (the motorway) was taken into use years ago, would in certain cases create an artificial distinction, which does the economic reality no justice. Both of these inextricably linked-up elements (the building bridging the motorway and the right of superficies) must have the same fiscal status. Furthermore, based on the legal nature of the levying of turnover tax, consumption will in a number of cases relate more to the buildings erected than to the immovable property which it relates to. This link should also carry more value when it concerns the assessment if the transaction with regard to a restricted real right should be regarded as a supply of goods. At present, when assessing if the creation or transfer of the restricted real right is regarded as a supply of goods, the consideration has to be at least equal to the value of the right, with the lower limit being set at the current cost price of the immovable property which the right applies to. In certain cases it would, for the aforementioned lower limit, be nonsensical to assume the immovable property with which the right of superficies is encumbered. The cost price of the motorway for instance, will have no bearing on the value of the right of superficies for the building bridging the motorway to be built. In such cases, cancelling the lower limit should suffice. I would like to note that in my opinion no conditions should be attached to the extent of the consideration in order to regard the transaction as a supply of goods.

7.4. Transfer tax

The acquisition of immovable property and rights which they are subject to, subject to an exemption, are encumbered with transfer tax. Restricted real rights form part of the latter category. Restricted real rights are included in the levy in the same way as immovable property, on the understanding that additional provisions apply for the assessment of the levy basis. These provisions serve to be able to set the basis of the levy at the value of the restricted real right, neutralising the pressuring effect the indebtedness has on the value. To achieve this, the value of the indebtedness is added to the (market) value of the right. In business relationships between the parties, this

⁶⁰⁶ Within the meaning of Section 11, subsection 11, paragraph a under 1° of the Turnover Tax Act 1968.

(market) value of the right will be expressed in an acquisition price or consideration. The right will have a value if the rights and powers ensuing from the restricted real right have a higher value than the value of the agreed indebtedness. The basis of the levy is however limited to the market value of the immovable property the right relates to. The value of the indebtedness is (just like the levy of turnover tax⁶⁰⁷) determined by means of the flat-rate method at the time of acquisition. Future changes to the extent of the ground rent and charges will have to be taken into account when calculating the value of the indebtedness. Subsequent changes to the indebtedness will in that case not result in a (taxed) acquisition (again). After all, the changes have already been taken into account. Only when the flat-rate calculation of the indebtedness corresponds with the market value (and more specifically the extent of the pressuring effect on the value) can the basis be determined correctly. The flat-rate calculation of the value of the indebtedness assumes the same basis as the one that applies for the levying of turnover tax, on the understanding that the value of the indebtedness for a right created for an indefinite period of time is set at seventeen times the annual ground rent or charges.⁶⁰⁸ Again, the flat-rate calculation of the indebtedness will have to be in line with developments on the capital market so as to prevent the value from being set too high or too low. When determining the ground rent or charges, the parties will take developments on the capital market into account. So as to prevent the value of the ground rent or charges from being set too high or too low, the extent of the notional interest, which forms the basis of the flat rate, will also have to be adjusted in line with the extent of the interest rate on the capital market. As with the levy of turnover tax, I have advocated, for the levy of transfer tax, to ignore the flat rate when determining the basis for the levy and to leave the valuation to the market.⁶⁰⁹ The two-tiered objective, i.e. realising a valuation that is in line with social reality, as well as a simplification of setting the value, is not achieved in the current set-up. The latter becomes painfully clear in the case of the flat-rate calculation of the value of an indexed indebtedness. In that case, the parties will have to determine the average ground rent or charges, which will be based on a realistic estimate of future adjustments, based on the agreed index. However, if practice wants to continue using a simple calculation of the value of the indebtedness, one option could be to continue using a flat rate. A valuation by experts would increase pressure on the legislator to determine the flat rate in such a way that the flat-rate valuation is in line with the market value.

As during the acquisition of a restricted real right transfer tax is levied on the full value of the right, in the course of which the pressurising effect on the

⁶⁰⁷ Insofar as it concerns restricted real rights created for a fixed term.

⁶⁰⁸ When levying turnover tax, the value of the indebtedness for a right created for an indefinite period of time is set at the market value of the immovable property which the right relates to.

⁶⁰⁹ I have indicated that one idea would be to amend Annex A, under b and c of the Taxation of the Legal Transactions (Implementation) Decree, so that, for the right of leasehold, the right of superficies and the easement, it would read:

The value of ground rent or charges is set at the market value of that ground rent or those charges.

value of the indebtedness is neutralised, it would no longer be appropriate to encumber a mutual shift between the value of the right on the one hand and the value of the indebtedness on the other. The total value of the right (including the value of the indebtedness) will after all never change. The advance payment (buyout) of the indebtedness will therefore not result in a levy. Nor will this happen when the buyout payment is higher or lower than the value of the indebtedness as it would have been established for the period during which the buyout takes place. The buyout takes place for a certain period. The value of the indebtedness over this period can be determined by means of the flat-rate method. When determining the basis for successive acquisitions, this buyout value will be taken into account rather than the amount actually paid in connection with the buyout. This does not constitute an acquisition. The same applies when the ground rent or charges are adjusted without the right changing, for that matter. If however the total value of the right (including the value of the indebtedness) changes, it *does* constitute an acquisition, which must be taxed. In order to tax this acquisition, it is stipulated that every change to the right is regarded as a surrender of the existing right, in exchange for the acquisition of a new right. The basis of the levy however is limited to the difference in value between the existing right and the new right. The restricted real right can grow in value as a result of (among other things) the extension of the term for which the right was created. The value will also grow as a result of an increase of the rights and powers that can be exercised by the restricted real right owner. As the value increases, transfer tax will be payable in connection with the acquisition by the restricted real right owner. However, the value may also fall, as a result of reducing the term of the right, for instance, or as a result of reducing the rights and powers of the restricted real right owner. This would constitute an acquisition by the principal titleholder, which in principle is subject to transfer tax. If, simultaneously with the (untaxed) change to the indebtedness, it also changes as a result of an adjustment to the rights and powers and/or the term of the right, the change to the ground rent or charges must be allocated to both changes. The same applies for a (non-recurring) consideration in connection with changes to the rights and powers on the one hand and the buyout of the indebtedness on the other.

In the event the value of the indebtedness is higher than the value of the rights and powers from which the restricted real right can be derived, the right (without adding the value of the indebtedness) will have a negative value. All this may be the result of an excessively high ground rent or charges, or a reduction in value of the immovable property in the course of time, without corresponding adjustment of the indebtedness. This negative value may mean the restricted real right owner has to pay his legal successor a consideration. When determining the basis of the levy upon acquisition by this legal successor, this consideration will be deducted from the value of the indebtedness.

The restricted real right may cease to exist, as a result of which the immovable property is released from the encumbrance of the right. If the restricted real right was created for a fixed term, the end of the right after the lapse of that term cannot be regarded as an acquisition by the principal titleholder. After all, he did not relinquish more than the temporary right which ended after expiry of the agreed period. This is in accordance with economic reality.

During the term of the right, the value of the right (including the value of the indebtedness) will fall. At the same time, the bare ownership will rise in value. The conditions under which the restricted real right is created may contain conditions that result in an (immediate) end of the right. This will shorten the term of the right. As the ground for termination forms part of the right, termination of the restricted real right as a result of it coming into effect will not be regarded as a surrender or cancellation of the right. The termination will be regarded as the lapse of the term for which the right was created. It therefore does not constitute a taxed acquisition. When acquiring a right, the fact that the right can end before the end of the term for which the right was created must be taken into account when determining the basis. Including grounds for termination will result in a lower value of the right than when these grounds would not be included. The chances thereof must be assessed upon acquisition. The termination of a right that was not agreed as part of the conditions and which therefore could not be taken into account upon acquisition, *will* be regarded as an acquisition by the principal titleholder. The basis of the levy is formed by the value of the restricted real right, including the value of the indebtedness.

When the right ends, the restricted real right owner also loses his right to the buildings. At the end of the right of superficies, the buildings will be acquired by the principal titleholder both from a civil-law and beneficial point of view. If it concerns a right of leasehold, the end of the right will not result in a civil-law acquisition by the principal titleholder of the buildings. After all, as a result of accession, he was (under civil law) already entitled to ownership of those buildings. However, the leaseholder may be entitled to ownership of the buildings in a beneficial sense. When the right to leasehold ends, the acquisition by the principal titleholder of this beneficial ownership will also be taxed.

When the restricted real right ends, full ownership of the immovable property will revert to the owner of the immovable property. In that case, he will also be fully authorised again to have the disposal of the immovable property. This will be different in certain cases. One example is when the owner has created several restricted real rights that accrue to various titleholders. When a restricted real right ends, the other rights can continue to exist. This could also be the case when a restricted real right of a restricted real right owner ends while he has created a restricted real right with the consent of the property owner. In that case, this sub-right will continue to exist if the principal right ends, unless agreed otherwise. As such, the sub-right is promoted to principal right. According to law for that matter, the scope of the sub-right will in principle not be bigger than that of the principal right. After all, the principal titleholder is unable to give away more rights than he has. Upon acquisition of the sub-right, the basis of the levy however will not be set higher than the value of the immovable property which it relates to and not up to the value of the principal right. When the principal right ends, the sub-right, as indicated above, will in certain cases be promoted to principal right. If the value of the sub-right (including the value of the indebtedness) is equal to the value of the principal right (including the value of the indebtedness), taxed acquisition by the owner will not be possible. This also applies when the titleholder of the sub-right pays a higher ground rent or charges than the titleholder of the principal right. From a beneficial point of view, this will be

different if the scope of the sub-right is smaller than the scope of the principal right. For the calculation of the basis of the levy, the value of the sub-right (including the value of the indebtedness) will be deducted from the value of the principal right. In the event of a transfer of the principal right, the basis of the levy will be set at the value of the principal right (including the value of the indebtedness)⁶¹⁰, less the value of the indebtedness of the sub-right.

A similar calculation of the basis of the levy is applied for the transfer of an immovable property subject to a restricted real right. Again, the value of the immovable property (that is, the consideration) is reduced with the value of the indebtedness for the reserved restricted real right. In practice, such a set-up was used as an alternative to the sale and lease back transactions, whereby the (former) owner converts his right of ownership into a right to tenancy. More or less the same situation was possible when transferring the immovable property subject to a right of leasehold. To levy transfer tax, during a transfer, the agreed ground rent was deducted from the basis of the levy, subject to a right of leasehold. This created an advantage in relation to the transfer of the immovable property with a simultaneous leaseback. Due to a legislative change, this advantage has gone, and the value of the indebtedness can no longer be deducted from the consideration if it concerns a transfer of immovable property subject to a right of leasehold, a right of superficies or an easement. If during the acquisition of the bare ownership transfer tax or non-deductible turnover tax is paid, it will be deducted from the basis of the levy for the next acquisition of the restricted real right by the principal titleholder. This prevents this titleholder from having to pay transfer tax on the value of the indebtedness twice. When the legislative change was made, attention was also paid to the possibility of dividing the ownership of the immovable property, with the restricted real right and the bare ownership accruing to different companies in the same group of companies. During a subsequent transfer of the bare ownership, the value of the indebtedness can no longer be deducted from the consideration when determining the basis of the levy. This will be possible again after three years, as a result of which the bare ownership can be transferred as an investment, with a limited levy of transfer tax.

A transfer subject to a restricted real right will, in an economic sense, be equal to a transfer of immovable property and the subsequent creation of a restricted real right in favour of the former owner. However, in the latter set-up, the tax burden may be greater than when immovable property is transferred subject to a restricted real right. This occurs when the restricted real right has a lower value than the value of the full ownership. The transfer tax on the difference in those values will be seen as an additional tax burden. The consideration for the transfer tax levied during the transfer of the immovable property will also be subject to transfer tax for that matter.

7.5. Cumulation of turnover tax and transfer tax

The supply of goods and services by an appropriately acting entrepreneur for consideration is subject to turnover tax, subject to a statutory exemption. The transfer, creation, change, cancellation and surrender of a restricted real right

⁶¹⁰ That is, the consideration.

will be regarded as a supply of goods if the extent of the consideration meets the condition stipulated by law. In that case, the supply will be encumbered with turnover tax if it concerns a building or part of a building and the corresponding land before, on or at the latest two years after date on which it was first taken into use, or building land. On certain conditions, the parties also have the possibility of opting for turnover tax being levied. When the aforementioned (legal) transaction is not regarded as a supply of goods, it will qualify as a service, subject to conditions as the letting of immovable property. Apart from a few exceptions, this letting is exempt from turnover tax. When letting immovable property too, the parties have the possibility of opting for turnover tax being levied, on certain conditions. A service that does not qualify as the letting of immovable property is taxed as a regular service. The aforementioned supply of goods and services will in certain cases be regarded as an acquisition for the transfer tax purposes and it will be taxed as such.⁶¹¹ If both turnover tax and transfer tax are levied in connection with the (legal) transaction, it concerns a cumulation of both levies. In certain cases, such cumulation is undesirable. On certain conditions, an exemption for the levy of transfer tax applies. This exemption is also referred to as the concurrence facility.⁶¹² The concurrence facility exempts the acquisition pursuant to a supply within the meaning of Section 11, subsection 1, paragraph a, under 1° of the Turnover Tax Act 1968 or a service within the meaning of Section 11, subsection 1, paragraph b, final paragraph, of that act with regard to which turnover tax is payable, unless the good is used as a business asset and the acquirer can deduct all or part of the turnover tax pursuant to Section 15 of the Turnover Tax Act 1968.⁶¹³ It is important to establish that the creation, transfer, change, surrender and cancellation of a restricted real right that does not qualify as a supply of goods can, for turnover tax purposes, share in the concurrence facility, subject to the condition that turnover tax is payable for this service. Another service for which the concurrence facility is available is the service under which immovable property is made available for use, other than as supply. The service for which the concurrence facility can be used concerns a larger spectrum than the service which qualifies as the letting of immovable property under EU law. A hunting or fishing right that is created as a restricted (real) right will (under certain conditions) not meet the EU-law definition of the letting of immovable property, but will be regarded as immovable property made available for use, other than as supply.

The concurrence facility will only have effect if it concerns cumulation. That is to say that the (legal) transaction that results in the levy of turnover tax is, for transfer tax purposes, regarded as acquisition. The term “pursuant to” in the provision in question links both levies. A simple link can be found in the regular transfer of (the ownership of) building land by an appropriately acting entrepreneur for consideration. This will be encumbered with turnover tax and (in principle) with transfer tax. The acquisition in question is however exempt from transfer tax if the immovable property has not been taken into

⁶¹¹ Subject to a statutory exemption.

⁶¹² Within the meaning of Section 15, subsection 11, paragraph a of the Legal Transactions (Taxation) Act.

⁶¹³ Without prejudice to the application of Section 15, subsection 6 of the Legal Transactions (Taxation) Act.

use as a business asset. If the immovable property has indeed been taken into use as a business asset, the exemption can also be used if the acquirer cannot deduct the turnover tax charged or if he can use the facility set out in Section 15, subsection 6 of the Legal Transactions (Taxation) Act (acquisitions within 6 months of first being taken into use). This will prevent undesirable cumulation. In practice, the fiscal interpretation is not always as simple as set out above. For instance, an undeveloped parcel of land intended to be developed can in certain conditions be regarded as building land for turnover tax reasons, without any appropriate work having been undertaken, or otherwise having met the statutory requirements.⁶¹⁴ In certain conditions, a developed parcel can be regarded as building land for turnover tax purposes if the parties have agreed to supply building land, while the actual delivery of building land takes place after the supply is made. In certain circumstances, different formally distinguished transactions that can be undertaken individually and as such can result in taxation or exemption individually, can in certain conditions be regarded as a single transaction when they are not independent. This is particularly the case when two or more elements or transactions supplied or performed by the taxpayer are so closely related that, objectively, they form a single indivisible economic transaction, the division of which would be artificial.

An artificial division can also occur during the beneficial creation and subsequent civil-law creation of a restricted real right. The beneficial creation of a restricted real right could, according to a ruling by the Netherlands Supreme Court, not be regarded as supply of goods. As such, the beneficial creation will qualify as a service, subject to conditions as the letting of immovable property. The successive civil-law creation could however be regarded as the supply of goods or (again) as a service (subject to conditions as the letting of immovable property). As for the beneficial creation of the right that is regarded as the letting of immovable property, this performance is in principle exempt, apart from a number of exceptions, including the possibility for the parties to opt for levying. The division explained above creates a number of obstacles on the way to achieving a correct levy of turnover and transfer tax. Among other things, these problems arise because the transaction that qualifies as the letting of immovable property is included in the levy of turnover tax in a way other than that it qualifies as a supply of goods. A transaction that is regarded as the letting of immovable property will in principle be untaxed, also when it concerns “new” immovable property or building land, subject to the parties’ choice for levying. Conditions are attached to the possibility to opt for levying turnover tax on the transaction (which is regarded as the letting of immovable property). Perhaps the requirement that the customer has to be entitled to fully deduct (near enough) all turnover tax charged must be the most important one. Other conditions also apply.

If the beneficial creation qualifies as the letting of immovable property and the parties do not have the possibility to opt for turnover tax being levied, this service will be performed without tax being levied. As the performance in question is not taxed, the concurrence facility will in principle not have any effect, as there is no cumulation. As such, the beneficial creation of the right

⁶¹⁴ Section 11, subsection 4 of the Turnover Tax Act 1968.

(subject to any other decision) will only be subject to transfer tax. The successive civil-right creation of the right will qualify as a supply of goods if the extent of the consideration is sufficient to comply with the condition stipulated by law. This civil-law creation will be subject to turnover tax. The concurrence facility may be invoked for the levy of transfer tax. Also, for the civil-law creation it is possible to invoke the facility that reduces the basis for civil-law acquisition with the basis for the levy as it applied upon economic acquisition⁶¹⁵ as well as the facility that applies to successive acquisitions within a certain period.⁶¹⁶ For a beneficial and legal creation, it would concern both turnover tax (which cannot be deducted by the leaseholder who is entitled to a (near enough) full deduction of VAT) and transfer tax. This cumulation is regarded as undesirable. A decision by the State Secretary for Finance provides for a facility. Under that facility, the concurrence facility could be invoked for a beneficial creation, if the relevant conditions are met. The main condition is that in the case of a beneficial creation, a turnover tax return is submitted as if it already concerns the legal creation of the ground rent, which can be regarded as the supply of a good. In the current set-up, this is *not* the case. Under this condition turnover tax is subject to self-assessment, while it does not concern a taxed performance pursuant to current national legislation. Furthermore, the parties will not make use of the decision if that would result in a higher tax burden compared to when they *would* make use of the decision. This will be caused by the rate difference for both taxes⁶¹⁷, also in connection with any limited adjustment of deducted turnover tax. This decision can for that matter be ignored, as the civil-law and beneficial creation for turnover tax purposes must be regarded as a single indivisible economic transaction, and neither creation will individually lead to a levy or exemption.

If the restricted real right owner is entitled to (near enough) fully deduct the turnover tax charged, the property owner and the restricted real right owner can opt for turnover tax being levied and as such ignore the exemption for the letting of immovable property. In that case, it concerns a cumulation of both levies, and then the concurrence facility can also be used. The condition for the concurrence facility is that the immovable property may not have been used as a business asset.⁶¹⁸ The choice to opt for turnover taxed being levied on the economic transfer of a right is subject to conditions. However, these conditions were written for a regular letting situation and are not always entirely suitable for the (beneficial) creation of a restricted real right. One condition for instance is that the tenant will use the immovable property within the set term for purposes that will grant him a (near enough) full right to deduct the turnover tax charged. If the option is to have turnover tax levied in a situation of a beneficial creation of a restricted real right however, the restricted real right owner will often not take the immovable property into use until the civil-law creation has also taken place. During the civil-law creation, another assessment must be made to see to what extent it qualifies as the supply of goods or as a service (and subject to conditions as the letting of

⁶¹⁵ Section 9, subsection 4 of the Legal Transactions (Taxation) Act.

⁶¹⁶ Section 13 of the Legal Transactions (Taxation) Act.

⁶¹⁷ Turnover tax and transfer tax.

⁶¹⁸ Without prejudice to the application of Section 15, subsection 6 of the Legal Transactions (Taxation) Act.

immovable property). If the civil-law creation of the restricted real right is also regarded as the letting of immovable property, the letting identified upon beneficial creation would be continued upon the civil-law creation. This would not interfere with the choice to have turnover tax levied. This could be different if the civil-law creation of the restricted real right qualifies as the supply of goods. In that case, the restricted real right owner will not (or no longer) derive the use of the immovable property from the performance that is regarded as the letting of immovable property. The use accrues to him in his capacity of owner. The performance does not change substantively, but it does change in a fiscal sense, which in my opinion is inconsistent with the legal nature of the levy. If the civil-law creation takes place before the restricted real right owner will use the immovable property, it will end the letting performance, as a result of which the choice lapses with retrospective effect. This could result in the invocation of the concurrence facility at the time of the beneficial creation lapsing with retrospective effect too. The decision of the State Secretary for Finance, under which a facility is offered in the event that an existing tenancy agreement is terminated and a new tenancy agreement is concluded (with a different tenant), is not in line with this situation. This should be adjusted in order to prevent transfer tax from being payable upon beneficial creation after all, and turnover tax upon civil-law creation (plus any additional transfer tax). In that case, the parties can continue the intended civil-law creation (after the beneficial creation) without being confronted with an additional levy of transfer tax. If the parties who are entitled to a (near enough full) deduction of turnover tax charged would restrict themselves to the beneficial creation (i.e. not also perform a civil-right creation), they will not be confronted with this additional levy of transfer tax. After all, upon beneficial creation of the right, they opt for a levy in connection with the (fictitious) letting of the immovable property, under which the concurrence facility can be invoked. If then the civil-law creation does not take place, this choice will stand and the concurrence facility will not be revoked with retrospective effect.⁶¹⁹

The aforementioned division between the beneficial creation of a restricted real right on the one hand and the civil-law creation of such right on the other is artificial, so that both (legal) transactions should be regarded as a single indivisible economic transaction. This indivisible transaction will take place in accordance with the economic objective of the parties. The economic objective of the parties will be aimed at making the immovable property available in accordance with the agreed conditions and provisions. On the condition that the civil-law creation will take place, the actual availability in a beneficial sense will be the moment when the indivisible economic transaction takes place. This means that at the time the immovable property is in fact made available, an assessment must be made as to what extent it qualifies as a supply of goods. If it does concern a supply of goods with regard to which turnover tax is payable, it will be possible to invoke the concurrence facility for

⁶¹⁹ The realisation of the civil-law creation is not a condition for the application of the concurrence facility if the beneficial creation is regarded as the letting of immovable property and the parties opt to have turnover tax levied, under which the concurrence facility can be invoked.

the transfer tax.⁶²⁰ The successive civil-law acquisition will not constitute a taxable transaction for turnover tax purposes. It must be possible to invoke the concurrence facility for the transfer tax, as the acquisition takes place pursuant to the aforementioned indivisible economic transaction. The other conditions of the concurrence facility must be met for that matter.

If the beneficial and civil-law creation of the restricted real right as a single indivisible economic transaction is regarded as the letting of immovable property, this will take place untaxed for turnover tax purposes, unless the parties duly opt for turnover tax being levied. If the parties have not done so, the concurrence facility cannot be applied, as there is no cumulation at the acquirer. The seller for that matter may be faced with a restriction in his deduction options. In that case, transfer tax will also be payable. If the parties do duly (or are able to duly) opt for a levy in connection with the fictitious letting, the concurrence facility *may* have an effect. By regarding the beneficial and civil-law creation of a restricted real right as a single indivisible economic transaction, the problems created by the aforementioned distinction will disappear. In that case, the only things that remain are the bottlenecks caused by the statutory condition attached to the extent of the consideration in order to earmark the transaction in question as a supply of goods. I have therefore advocated to regard a restricted real right as tangible property by definition and more specifically, as a share in the immovable property. In that case, no conditions are attached to the extent of the consideration or other similar conditions such as the (remaining) term of the right. This results in a considerable simplification of the levy, which I feel does more justice to the legal nature of both levies, and the restricted real right will to an increasing extent be equated with the immovable property it relates to.

As for this immovable property, I have said that the meaning of the term immovable property for transfer tax purposes differs from the meaning of immovable property for turnover tax purposes. The qualification of immovable in particular will occur more often when levying transfer tax than turnover tax. This may result in a restricted real right being created on a property which, under civil law⁶²¹ and as such also for transfer tax purposes, is regarded as immovable, while it is regarded as movable for turnover tax purposes. However, the Directive does not offer Member States the possibility to regard real rights that relate to property that is movable under EU law as tangible property. This means that the creation or transfer of a restricted real right pertaining to a property that qualifies as tangible property under EU law, is taxed with turnover tax⁶²² and that it cannot share in the exemption for the supply of immovable property and the rights this property is subject to, nor can it share in the exemption for the letting of immovable property. This also means that the concurrence facility cannot be applied, as there is no immovable property for turnover tax purposes. With regard to the

⁶²⁰ This applies insofar as the immovable property has not been taken into use as a business asset, or when Section 15, subsection 6 of the Legal Transactions (Taxation) Act can be applied.

⁶²¹ Furthermore, restricted real rights can only be created on property that is regarded as immovable under civil law.

⁶²² Insofar as undertaken by an appropriately acting entrepreneur for consideration.

concurrence facility however, the State Secretary has stipulated that it can nevertheless be applied for that part of the value that can be allocated to property that is regarded as movable for turnover tax purposes and as immovable for transfer tax purposes. This also fully applies to situations regarding a right of leasehold that is created for the use of the land and buildings, which buildings are regarded as movable for turnover tax purposes, but together are regarded as one single immovable property under civil law and as such for transfer tax purposes.

7.6. Income tax

When levying income tax, the aim is to tax the annual income paid to the taxpayer. Among other things, the gains enjoyed by the taxpayer for owning a house are taxed. These gains consist of the enjoyment of this house, without being obliged to pay rent. On the other hand, the taxpayer is entitled to deduct certain costs in relation to this own home from his income. These costs consist of:

- a. the interest and debts that form part of the home acquisition debt;
- b. the costs of loans that form part of the home acquisition debt;
- c. the periodic payments pursuant to the rights of leasehold, superficies and the perpetual hereditary fixed-rent lease in relation to his own home.

It concerns an own home not only when the ownership thereof accrues to the taxpayer, but also if it accrues to him in a beneficial sense. When the land accrues to the taxpayer pursuant to a right of superficies or leasehold, the State Secretary stipulates further conditions to have the home share in the home ownership scheme. These conditions aim to apply the home ownership scheme only if it has been established that the taxpayer is entitled to the buildings (house) in a beneficial sense. If the right to the house more or less corresponds with that of the renting of that house, we call it rental analogy and the house will not share in the home ownership scheme. The taxpayer's gain of the home ownership scheme is that he is given the opportunity to deduct said costs from his income. However, I have indicated that the home ownership scheme should indeed be applied in cases when the beneficial ownership of the house (on leasehold land) accrues to the taxpayer, even if he does not (fully) meet the conditions stipulated by the State Secretary.

If it concerns an own home, the aforementioned costs will be deducted from the taxpayer's income. In addition to interest (and loan costs) in relation to the purchase or improvement of the own home, the periodic payments pursuant to the rights of leasehold, superficies and the perpetual hereditary fixed-rent lease are also deductible. The deductibility of these periodic payments is based on the notion that the creation of the right of leasehold and superficies is regarded as a financing method for the land. The payments can therefore be compared to the interest paid to the (mortgage) lender. In other ways too, the position of the borrower under the mortgage debt and that of the restricted real right owner is similar. As for the deduction of the costs in respect of the home acquisition debt, over the years further conditions were stipulated, which are not attached to the deduction of the period ground rent and charges payments. The most obvious condition is that, during the term,

the own acquisition debt must have been repaid in full as an annuity at least and in no more than 360 months. In order to recover the parallel between the deduction of (mortgage) interest, the deduction of the periodic payments during this period should also be restricted. As these periodic payments do not concern an actual repayment, the deduction could be restricted on the basis of a graduated scale. As a result, the position of a taxpayer who pays annual ground rent or charges will be equated with that of a taxpayer who has bought out the obligation to pay this indebtedness using money from a (mortgage) loan. This will also mean that the parties cannot exercise restricted real rights incorrectly, resulting in a deduction that is not restricted in terms of time and scope. As for the home equity reserve, the Amsterdam Court of Appeal has indicated that the home equity reserve scheme as it applies for the regular (mortgage) debt can apply to the so-called ground rent debt by analogy. If a taxpayer transfers the full ownership of his house (including the land on which it stands) to a third party subject to the right of leasehold and superficies, he will be cashing in on some of the value. This value is equal to the value on which ground rent or charges are payable. The taxpayer could use the encashment value for consumptive expenses that do not result in a deduction. Said deduction of ground rent or charges paid for the withheld restricted real right will therefore be excluded in such cases.

When adjusting the deduction of the periodic payments, one must take into account the possibility that the taxpayer sells his home (on leasehold land) and then buys a new home (on leasehold land) that has a higher land value. In that case, the higher ground rent should result in an additional deduction, as is the case with regular interest payments under the rules relating to an increased mortgage loan, so that there is still an opportunity for an additional deduction. This may result in the wish to divide the value of the immovable property into a component that relates to the home and a component that relates to the land. Said value of the immovable property is for the purpose of (among other things) income tax based on the so-called WOZ value (value for the purposes of the Valuation of Immovable Property Act). This uniform value is determined on the basis of the value to be allocated to the immovable property, if the full and unencumbered ownership thereof could be transferred and the acquirer could take the property into use in its current state, immediately and in full. As a result of this transfer fiction and acquisition fiction, the pressurising effect on the value of any created restricted real right will be disregarded. Still, business obligations that can be equated with public-law restrictions, as well as restrictions ensuing from statutory rights and duties between neighbours must be taken into account. As a result, easements can in certain circumstances lead to a lower WOZ value. This will be less obvious for the right of leasehold. Exceptions include the ground lease conditions that are in line with the aforementioned restrictions, which can also be created as an easement.

The aforementioned WOZ value is used both when determining the so-called box 1 income (income from employment and home ownership) of the taxpayer, but also when he enjoys gains from the home under box 3 (income from savings and investments). In order to determine the capital yield tax base, the home will be set at the WOZ value. The fictitious yield is 4% of the capital yield tax base. As the WOZ is used to determine the capital yield tax base of the home, homes whose land was issued under a ground lease will also be included in the levy, at full value.

However, if it concerns a right of leasehold that does not relate to a home, the right of leasehold will be regarded as a right of enjoyment when assessing the capital yield tax base. Rights of enjoyment are expected not to represent any value if the consideration has been determined objectively and if it relates to a period of no more than one year. This also does justice to the economic reality. When transferring a restricted real right, the parties will not agree on a purchase price if an objective consideration is due for the restricted real right. When determining the objective consideration, any future increase in value of the right must be taken into account for that matter. If a value is allocated to the restricted real right as a right of enjoyment, because the consideration of more than one year was paid in advance, or if the consideration was not determined objectively, this value must be determined in accordance with a (fictitious) enjoyment of 4% of the value of the immovable property. In that case, the value of the restricted real right will be determined on a flat-rate basis. No distinction is made however between the various restricted real rights. This means the value assessment for the calculation of the capital yield tax base may be too high in situations where the scope of the rights and powers that can be derived from the restricted real right is limited. One example is a right of superficies and an easement. In that case, the enjoyment of the immovable property can no longer be in proportion with the value for which the right is included in the levy. The law needs to be amended accordingly, in that sense that the value of such rights will have to be adjusted in accordance with the market value.

If a negative value is allocated to the restricted real right because the ground rent or charges are higher than would have been determined in objective proportions, it will not result in a negative income. After all, in box 1, the value is set at the WOZ value of the immovable property, which does not have to be taken into account for this ground rent or these charges. The same applies for the home referred to in box 3. If a restricted real right that does not relate to a home is included in box 3, the value is set at zero when the consideration has been determined objectively and has not been paid in advance by more than one year, or on the basis of a fictitious return of 4% of the immovable property which the right relates to. Again, an excessively high ground rent or charges are not taken into account.

7.7. In conclusion

This chapter concludes my research. I have established that when the legislator levies turnover tax, transfer tax and (to a limited extent) income tax, the peculiarities of and the mutual differences between the various restricted real rights are not always paid heed to sufficiently. I have discussed the consequences of insufficient coordination. I have also indicated which measures can be taken in order to realise a more balanced levy. Perhaps the most obvious recommendations are to abandon the prevailing fixed rate for turnover tax and transfer tax purposes, and to regard a restricted real right (by definition) as tangible property (more specifically, as a share in the immovable property) for turnover tax purposes. For income tax purposes, the most striking recommendation I made is to apply the restriction on deductibility, which applies to (mortgage) interest by virtue of the repayment

requirement, to periodic payments for the right of leasehold and superficies, by analogy.

TREFWOORDENREGISTER

- A-B-C uitgifte, 174
- Afkoop van de schuldplichtigheid
 - Omzetbelasting, 51
 - Overdrachtsbelasting, 121
- Aflossingseis, 202
- Afsplitsingsmodel, 8
- Aftrek
 - Inkomstenbelasting, 198
- Appartementsrechten
 - Civil, 37
 - Omzetbelasting, 96
- Belastbaar inkomen uit werk en woning, 193
- Beperking in de overdraagbaarheid, 58
- Beperkt zakelijk recht als aandeel in de onroerende zaak, 172
- Beperkt zakelijke rechten
 - Als belastingobject, 10
 - Als lichamelijke zaak voor de heffing van omzetbelasting, 43
 - Overdrachtsbelasting, 107
- Bezwaringsmodel, 9
- Bijleenregeling, 205
- BTW-stelsel, 12
- Centralan, 61, 70, 71
- De beperkt zakelijke rechten
 - Civil, 20
- Economische eigendom
 - Inkomstenbelasting, 196
 - Omzetbelasting, 61
 - Overdrachtsbelasting, 109
- Economische en civielrechtelijke vestiging, 154
- Economische vestiging
 - Omzetbelasting, 60
 - Overdrachtsbelasting, 109
- Eerste ingebruikneming, 176
- Eigen woning, 194
- Eigen woningschuld, 201
- Eigendom
 - Civil, 8
 - Inkomstenbelasting, 195
 - Omzetbelasting, 43
 - Overdrachtsbelasting, 107
- Eigenwoningreserve, 203
- Eigenwoningschuld, 198
- Erfdienstbaarheid
 - Als verhuur voor de heffing van omzetbelasting, 93
 - Civil, 21
- Erfpacht

- Als verhuur voor de heffing van omzetbelasting, 93
- Civil, 23
- Exploitatie van een vermogensbestanddeel, 81
- Forfaitaire waardebepaling
 - Omzetbelasting, 54
 - Overdrachtsbelasting, 113
- Gebruik als bedrijfsmiddel, 176
- Krachtens, 152
- Levering onder voorbehoud van een beperkt zakelijk recht
 - Civil, 31
 - Omzetbelasting, 77
 - Overdrachtsbelasting, 135
- MGE woningen, 24
- Natrekking, 28
- Negatieve waarde
 - Inkomstenbelasting, 215
 - Omzetbelasting, 52
 - Overdrachtbelasting, 112
- Ondernemerschap van de hoofdgerechtigde, 80
- Onroerend goed lichamen, 139
- Onroerende goederen, 177
- Onroerende zaken, 177
- Opstalrecht
 - Afhankelijk, 29
 - Als verhuur voor de heffing van omzetbelasting, 88
 - Civil, 27
 - Zelfstandigheid, 29
- Opvolgende verkrijging, 138
- Opzegging en afstand als verhuur, 85
- Overdracht
 - Als verhuur, 84
 - Civil, 30
 - Van het hoofdrecht, 132
- Overdrachtsfictie, 206
- Overgang opstallen
 - Omzetbelasting, 67
 - Overdrachtsbelasting, 126
- Persoonlijk recht
 - Civil, 19
- Prefab gebouw, 178
- Productiebelasting
 - Omzetbelasting, 42
- Promotie van een recht, 130
- Rekenrente
 - Omzetbelasting, 54
 - Overdrachtsbelasting, 114
- Samenloopregeling, 148
- Stacaravan, 178
- Stapelen beperkte rechten
 - Civil, 32

- Overdrachtsbelasting, 183
- Tenietgaan van beperkt zakelijke rechten
 - Omzetbelasting, 64
 - Overdrachtsbelasting, 122
- Verbruiksbelasting
 - Omzetbelasting, 40
- Vergoeding voor de heffing van omzetbelasting, 101
- Verhuur van onroerende zaken, 82
- Verhuuranalogie, 83
- Verjaring
 - Civil, 31
- Verkeersbelasting
 - Omzetbelasting, 42
 - Overdrachtsbelasting, 107
- Verkrijging van beperkt zakelijke rechten
 - Overdrachtsbelasting, 108
- Verkrijgingsfictie, 206
- Verlies van beperkte rechten, 35
- Vestiging, 31
- Waarde schuldplichtigheid in het economisch verkeer
 - Omzetbelasting, 54
- Waarde van de schuldplichtigheid
 - Overdrachtsbelasting, 113
- Waardering van beperkt zakelijke rechten
 - Overdrachtsbelasting, 110
- Wegneemrecht, 29
- Wijziging
 - Als levering van goederen voor de heffing van omzetbelasting, 68
 - Als verhuur voor de heffing van omzetbelasting, 87
 - Civil, 34
- WOZ Waarde, 206
- Zakelijk recht
 - Civil, 19

AFKORTINGEN

BNB	Beslissingen in Belastingzaken. Nederlandse Belastingrechtspraak
BTW	Belasting over de Toegevoegde Waarde
BW	Burgerlijk Wetboek
BTW Richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
ECLI	European Case Law Identifier
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie te Luxemburg
KNB	Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie
MGE	Maatschappelijk Gebonden Eigendom
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NvW	Nota van Wijziging
p.	Pagina
Pb	Publicatieblad van de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
WKO	Warmte Koude Opslag
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht Notariaat en Registratie

LITERATUURLIJST

- D.B. Bijl, “De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed”, 1990
- A. van Dongen, “*De harmonisatie van de btw*”, 2007
- M. de Koe, “Erfpacht op juiste waarde getaxeerd”, WPNR 2013, 6977
- A.F. Mollema “Het beperkte recht Een analyse van zijn theoretische constructie, zijn plaats in het systeem van het vermogensrecht en zijn mogelijke inhoud”, 2013
- G.J. van Norden, “Het concern in de BTW”, 2007
- Mon. BW B28 (De Jong/Ploeger), nr. 46
- J. Sanders, “Le droit de rêver; De samenloopvrijstelling overdrachtsbelasting-btw”, 2011
- M. Toonder, “De Erfpachter” uit “Een Kleine Handreiking”
- F.J. Vonck “De flexibiliteit van het recht van erfpacht”, 2013
- B.G. van Zadelhoff, “Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde”, 1992
- BtwBrief 2016/59, M.D.J. van der Wulp “Het Oudeland Beheer BV: resterende vragen”
- KNB pre-advies “Boek 5 BW van de toekomst” (2016), onder eindredactie van en met een inleiding door L.C.A. Verstappen
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting
- Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Belastingen van rechtsverkeer
- WPNR 8 maart 2014 (7009) mr. H.K. Nijkamp en mr. J.C. van Straaten
- WPNR 2 april 2016 (7101) mr. J.C. Van Straaten “Tenietgaan van beperkte rechten door afstand of vermenging: hoe schijn kan bedriegen”

JURISPRUDENTIELIJST

- Rechtbank Leeuwarden 13 januari 2006, zaak 05/1545, ECLI:NL:RBLEE:2006:AU9721 (Belastingblad 2006/293)

- Hof Amsterdam 10 november 1994, zaak 93/4186, ECLI:NL:GHAMS:1994:AS4334 (V-N 1995/888; FED 1995/51)
- Hof Arnhem 19 februari 2003, zaak 01/03177, ECLI:NL:GHARN:2003:AF6634, (Belastingblad 2003/568)
- Hof 's-Hertogenbosch 21 januari 2004, zaak 02/03452, ECLI:NL:GHSHE:2004:AO7623 (FED 2004/239)
- Hof 's-Gravenhage 1 april 2011, zaak BK-09/00881, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ0746 (V-N 2011/37.27)
- Hof Amsterdam 23 september 2014, zaak 200.136.536/01, ECLI:NL:GHAMS:2014:3903
- Hof Amsterdam 6 augustus 2015, zaak 14/00747, ECLI:NL:GHAMS:2015:3434

- HR 12 maart 1924 (PW 11 938)
- HR 6 maart 1963, zaak 14 995, ECLI:NL:HR:1963:AX7927 (BNB 1963/113)
- HR 15 juli 1986, zaak 23103, ECLI:NL:HR:1986:AC4264 (BNB 1986, 310)
- HR 25 november 1998, zaak 33 212, ECLI:NL:HR:1998:AA2572 (BNB 1999/18)
- HR 21 februari 2001, zaak 35 875, ECLI:NL:HR:2001:AB0166 (BNB 2001/152; FED 2001/166; V-N 2001/19.29)
- HR 27 september 2002, zaak 34631, ECLI:NL:HR:2002:AE8145 (BNB 2003/41 (m.nt. Van Kesteren))
- HR 11 december 2009, zaak 08/05312, ECLI:NL:HR:2009:BK1045 (V-N 2009/64.18)
- HR 15 januari 2010, zaak 07/13 305, ECLI:NL:HR:2010:BK9136 (BNB 2010/80, m.nt. J.C. van Straaten)
- HR 23 september 2011, 09/01909, ECLI:NL:HR:2011:BP4793 (V-N 2011/47.16)
- HR 21 oktober 2011, zaak 10/05228, ECLI:NL:HR:2011:BT8766 (V-N 2011/53.16)
- HR 12 februari 2012, zaak 11/00445, ECLI:NL:HR:2012:BVO651 (BNB 2012/201, m.nt. E.J.W. Heithuis)
- HR 8 maart 2013, zaak 12/02061, ECLI:NL:HR:2013:BZ3574 (V-N 2013/18.21)
- HR 22 maart 2013, zaak 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307 (BNB 2013/133 m.nt. Van Zadelhoff)

- HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (Shipping and Forwarding Enterprise Safe) (BNB 1990/271)
- HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, ECLI:EU:C:1990:429 (Van Tiem), (BNB 1991/352 (m.nt. Ploeger))
- HvJ 15 december 1993, zaak C-63/92, ECLI:EU:C:1993:929 (*Lubbock Fine*) (V-N 1994/830)

- HvJ 13 mei 1996, zaak C-62/12, ECLI:EU:C:2013:391 (Galin Kostov) (FED 2014/4)
- HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, ECLI:EU:C:2001:506, (Goed Wonen) (V-N 2001/56.25)
- HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98, ECLI:EU:C:2001:524 (Mirror Group) (V-N 2001/57.20)
- HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, ECLI:EU:C:2001:526 (Cantor Fitzgerald International) (V-N 2001/58.20)
- HvJ EG 16 januari 2003, zaak C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer) (BNB 2003/123, m.nt. Van Kesteren; V- N 2003/9.19; FED 2003/153)
- HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73 (Auto Lease Holland) (BNB 2003/171)
- HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730 (Temco) (V-N 2005/21.22; FED 2005/15)
- HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob Verzekeringen en OV Bank) (BNB 2006/115 (m.nt. Van Zadelhoff) en V-N 2005/54.19)
- HvJ 15 december 2005, zaak C-63/04, ECLI:EU:C:2005:773 (Centralan Property) (V-N 2005/61.19)
- HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger) (V- N 2006/47.14)
- HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, ECLI:EU:C:2007:195 (Aktiebolaget NN) (V-N 2007/18.22)
- HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, ECLI:EU:C:2007:761 (Gabriele Walderdorff) (V-N 2008/3.22)
- HvJ 21 februari 2008, zaak C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service Srl) (V-N 2008/11.17)
- HvJ 11 juni 2009, zaak C-572/07 ECLI:EU:C:2009:365 (Tellmer Property), V-N 2009/29.17
- HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14)
- HvJ 12 juli 2012, zaak C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (Zaak Komen) (BNB 2012/289 m.nt. Van Zadelhoff)
- HvJ 19 juli 2012, zaak C-334/10, ECLI:EU:C:2012:473 (Zaak X) (BNB 2012/271) (m.nt. Van Zadelhoff)
- HvJ 15 november 2012, zaak C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Susanne Leichenich/Ansbert Peffekoven en Ingo Horeis) (V-N 2012/61.16)

BESLUITENLIJST

- Besluit van de minister van financiën van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M, Staatscourant 2007, 42 (V-N 2007/15.15)
- Besluit van de staatssecretaris van financiën van 24 november 2009, Nr. CPP2009/2342M, Staatscourant 2009, 18386
- Besluit van de minister van financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, Staatscourant 2010, 14496
- Besluit van de staatssecretaris van financiën van 17 januari 2012, nr. BLKB/2011/1338M, Staatscourant 2012, 1627; (V-N 2012/11.22)
- Besluit van de staatssecretaris van financiën van 31 oktober 2012, nr. BLKB2012/1752M, Staatscourant 2012, nr. 22696
- Besluit van de staatssecretaris van financiën van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M Staatscourant 30 september 2013, nr. 26851
- Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen, staatsblad 2014, 579
- Besluit van de staatssecretaris van financiën van 2 juni 2016, nr. BLKB2016/508M, Staatscourant 2016, nr. 29598
- Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
- Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer
- Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001
- Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968